

**KARNOSKARBOWA  
I KRYMINOLOGICZNA  
PROBLEMATYKA OSZUSTWA  
PODATKOWEGO**



**Zbigniew Wardak**

**KARNOSKARBOWA  
I KRYMINOLOGICZNA  
PROBLEMATYKA OSZUSTWA  
PODATKOWEGO**

Łódź 2014

Zbigniew Wardak – doktor nauk prawnych  
Katedra Prawa Postępowania Karnego i Kryminalistyki  
Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego

PROMOTOR

*prof.dr hab. Bogusław Sygit*

RECENZENCI

*prof. dr hab. Stanisław Pikulski,  
prof. dr hab. Brunon Hołyst*

SKŁAD I ŁAMANIE

*AGENT PR*

ul. Krowoderska 58/18  
31-158 Kraków  
[www.agentpr.pl](http://www.agentpr.pl)

© Copyright by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2014

Publikacja współfinansowana ze środków Unii Europejskiej  
w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

Projekt „Kształcenie kadr dla potrzeb rynku flexicurity i gospodarki opartej na wiedzy  
– oferta kierunków nauk humanistyczno-społecznych UŁ”  
współfinansowany ze środków Unii Europejskiej  
w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

Wydane przez Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytetu Łódzkiego  
ul. Kopcińskiego 8/12  
90-232 Łódź  
Wydanie I.

ISBN 978-83-64462-09-2

Druk i oprawa: AGENT PR

*Mojej Žonie*



# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	9
Wprowadzenie .....	11
ROZDZIAŁ I.	
Istota oszustwa podatkowego .....	17
1. Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych .....	17
2. Oszustwo podatkowe jako forma ucieczki przed podatkiem .....	32
3. Pojęcie oszustwa podatkowego .....	48
ROZDZIAŁ II.	
Rodzaje oszustwa podatkowego .....	71
1. Nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 kks) .....	71
2. Firmantstwo (art. 55 kks) .....	75
3. Składanie nierzetelnych deklaracji podatkowych (art. 56 § 1-3 kks) .....	82
4. Narażenie na nienależny zwrot podatku (art. 76 kks) .....	84
ROZDZIAŁ III.	
Ustawowa regulacja oszustwa podatkowego .....	87
1. Ustawowe znamiona oszustwa podatkowego .....	87
1) Przedmiot .....	89
2) Strona przedmiotowa .....	90
3) Podmiot .....	95
4) Strona podmiotowa .....	99
2. Społeczna szkodliwość oszustwa podatkowego .....	101
3. Problematyka winy .....	104
4. Rozwarstwienie oszustwa podatkowego .....	107
5. Sankcje za oszustwa podatkowe .....	108
6. Zbieg oszustwa podatkowego z innymi oszustwami .....	112
ROZDZIAŁ IV.	
Miejsce oszustwa podatkowego wśród współczesnej przestępczości i innych zjawisk patologicznych .....	125
1. Oszustwa podatkowe jako rodzaj przestępczości gospodarczej .....	127
2. Oszustwa podatkowe a przestępczość zorganizowana .....	135
3. Oszustwa podatkowe a zjawisko tzw. szarej strefy .....	136

## ROZDZIAŁ V.

Przyczyny popełniania oszustw podatkowych .....	141
1. Przyczyny socjologiczne .....	141
2. Przyczyny psychologiczne i etyczne .....	154
3. Przyczyny ekonomiczne .....	160
4. Przyczyny techniczne .....	165

## ROZDZIAŁ VI.

Sposoby popełniania oszustwa podatkowego .....	169
------------------------------------------------	-----

## ROZDZIAŁ VII.

Zapobieganie oszustwom podatkowym .....	175
-----------------------------------------	-----

## ROZDZIAŁ VIII.

Wyniki badań .....	197
1. Rozmiary, struktura i dynamika zjawiska w sprawach zakończonych prawomocnymi skazaniami .....	197
2. Przejawy zjawiska na podstawie badań aktowych .....	203
3. Sprawcy na podstawie badań aktowych .....	220
1) Wychowanie .....	221
2) Zawód .....	222
3) Płeć .....	224
4) Wiek .....	226
5) Stan rodzinny .....	227
6) Karalność .....	229
4. Opinie dotyczące oszustwa podatkowego na podstawie badań ankietowych .....	229
Zakończenie .....	247
Wykaz wykorzystanej literatury .....	251



# WYKAZ SKRÓTÓW

## I. Źródła prawa:

dkk	– ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. Kodeks karny (Dz.U. Nr 13, poz. 94 z późn. zm.)
kc	– kodeks cywilny – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2014 roku, poz. 121 z późn. zm.)
kk	– kodeks karny – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
kks	– kodeks karny skarbowy – ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2013 roku poz. 186 z późn. zm.)
kpk	– kodeks postępowania karnego – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 88, poz. 555, z późn. zm.)
op	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
upa	– ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r. poz. 752)
uptu	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
updf	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
updp	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
upol	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
uks	– ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jednolity Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 z późn. zm.)

## II. Periodyki:

M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Pr.	– Monitor Prawniczy
NP	– Nowe Prawo
OSN	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPika	– Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
PiP	– Państwo i Prawo
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Prz. Pol.	– Przegląd Policyjny
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
PS	– Przegląd Sądowy
RPiE	– Ruch Prawniczy i Ekonomiczny
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SKKiP	– Studia Kryminologiczne, Kryminalistyczne i Penitencjarne
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

## III. Inne skróty:

Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Legalis	– System Informacji Prawnej Legalis
Lex	– System Informacji Prawnej LEX
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
t.j.	– tekst jednolity
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

## WPROWADZENIE

Podatki niewątpliwie stanowią dla podatników dolegliwość. Naturalną tego konsekwencją jest podejmowanie przez nich działań, zarówno legalnych, jak i nielegalnych, zmierzających do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Niektórzy podatnicy wykorzystują również możliwości systemu poboru podatków, jako źródła dochodów uzyskiwanych kosztem Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Oszustwa podatkowe powodują bardzo duże straty dla budżetów państw. O wadze problemu oszustw podatkowych świadczą m.in. działania Unii Europejskiej, tzn. np. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 czerwca 2012 roku w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi<sup>1</sup>, a także zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 roku w sprawie agresywnego planowania podatkowego<sup>2</sup>, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 6 grudnia 2012 roku „Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania”<sup>3</sup> oraz ostatni majowy szczyt UE poświęcony m.in. walce z oszustwami podatkowymi. Jak w tych dokumentach wskazano, oszustwa podatkowe i uchylanie się od opodatkowania ograniczają możliwości państw członkowskich w zakresie zwiększania dochodów i realizacji polityki gospodarczej. W okresie konsolidacji fiskalnej, kiedy liczne państwa członkowskie muszą ograniczać wydatki i zwiększać dochody, oszustwa podatkowe i uchylanie się od opodatkowania dodatkowo utrudniają prowadzenie polityki fiskalnej. Szacunkowa ocena rozmiarów szarej strefy w gospodarce UE na niemal jedną piątą PKB daje ogólne pojęcie o zakresie tego problemu. Ze względu na skalę zjawiska, zwiększenie wysiłków w zakresie zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, staje się nie tylko kwestią dochodów,

---

<sup>1</sup> COM(2012) 351 final

<sup>2</sup> C(2012) 8806 final

<sup>3</sup> COM(2012) 722 final

ale i sprawiedliwości. Należy jednak pamiętać, że większość podatników chce na ogół wypełniać zobowiązania podatkowe. Szczególnie w obecnym trudnym okresie, uczciwi podatnicy nie powinni ponosić dodatkowego ciężaru większych podatków, aby wyrównać budżetowi państwa utratę dochodów powstałą z winy oszustów podatkowych i podmiotów uchylających się od opodatkowania.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. K 4/03, podkreślił, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania). Stąd też konieczne jest określenie, czym w ogóle jest oszustwo podatkowe, jakie zachowania mają charakter nielegalny oraz jakie są zasady odpowiedzialności karnoskarbowej. Równie istotne są wyłaniające się zagadnienia z zakresu etiologii kryminologicznej zjawiska, przejawy tej przestępczości oraz środki zapobiegające oszustwom podatkowym, bowiem bez zapoznania się z podłożem i charakterem tej przestępczości trudno jest zajmować się regulacją o charakterze penalnym.

W literaturze polskiej szeroko została omówiona problematyka oszustwa „klasycznego”, oszustwa asekuracyjnego, oszustwa kredytowego<sup>4</sup> i innych. Natomiast oszustwo podatkowe nie zostało w sposób wyczerpująco opisane, a dotknięto przede wszystkim kwestii odpowiedzialności karnoskarbowej, w niewielkim stopniu zajmując się problematyką kryminalistyczną tego zjawiska<sup>5</sup>. Tymczasem stanowi ono jedną z częściej występujących form ucieczki przed podatkiem. Planowanie podatkowe, jako jeden ze sposobów zarządzania finansami, zostało opisane w polskiej literaturze<sup>6</sup>. Poruszona została problematyka zjawiska uchylania się od opodatkowania.

---

<sup>4</sup> Zob. w szczególności **J. Bednarzak**, *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971; **T. Oczkowski**, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004; **J. Karaźniewicz**, *Bankowe oszustwo kredytowe. Aspekty normatywne, kryminologiczne i polityczno-kryminalne*, Toruń 2005; **A. Pyka**, *Wybrane postaci przestępstwa oszustwa w polskim prawie karnym – oszustwo kredytowe i oszustwo asekuracyjne*, niepublikowana praca doktorska napisana w Zakładzie Prawa Karnego Materialnego Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1999; **P. Wojciechowski**, *Oszustwo ubezpieczeniowe w polskim prawie karnym*, niepublikowana praca doktorska napisana w Katedrze Prawa Karnego Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2002.

<sup>5</sup> Zagadnieniem tym zajęli się jedynie: **B. Hołyst**, *Kryminalistyka*, Warszawa 2010, s. 200 i n.; **P. Ciompa**, **W.J. Modrakowski**, *Modus operandi oszustw w opodatkowaniu pośrednim VAT-em* [w:] *Kryminalistyczne i prawne problemy współczesnej przestępczości. Studia i materiały*, pod red. S. Leleństwa i M. Zajdlera, Szczepiń 1995, s. 138-147. **J. Sokółowski**, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Warszawa 1994, s. 141 i n.; **K. Schneider**, *Błędy i oszustwa w dokumentacjach finansowo-księgowych*, Warszawa 2007, s. 197-199; **A. Pietrych**, *Nowe wyzwanie przed polską kryminalistyką*, *Problemy Współczesnej Kryminalistyki* 2010 tom XIV, s. 273-274

<sup>6</sup> **J. Sokółowski**, *Strategia ...*; **J. Sokółowski**, *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995.

wania<sup>7</sup>, unikania opodatkowania<sup>8</sup>, również na płaszczyźnie międzynarodowej<sup>9</sup> oraz związanego z unikaniem opodatkowania obejścia prawa podatkowego<sup>10</sup>.

Celem niniejszej rozprawy jest opisanie karnoskarbowej i kryminologicznej problematyki oszustw podatkowych. Stąd też konieczne było przedstawienie, w ramach wstępu do zasadniczych rozważań, zagadnień powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych, bowiem oszustwo podatkowe stanowi czyn godzący w prawidłowy wymiar podatków. Wobec faktu, iż występuje w praktyce szereg form ucieczki przed podatkiem, niezbędne wydaje się przybliżenie ich form i umiejscowienie pośród nich oszustwa podatkowego. Warto bowiem zauważyć, że jest to, iż brak jest w tym zakresie jednolitości w doktrynie co do używanych pojęć m.in., planowania, optymalizacji, zarządzania podatkami, czy też wreszcie unikania, obejścia prawa, uchylania się i oszustwa podatkowego. Celowe było przybliżenie tych pojęć, bowiem pozwala to na usytuowanie oszustwa podatkowego pośród innych form zmniejszania zobowiązań podatkowych. Wreszcie konieczne było sformułowanie, na potrzeby dalszych rozważań, pojęcia tego oszustwa.

W rozdziale drugim przedstawiono rodzaje oszustwa podatkowego, bowiem w ramach wstępnych rozważań stwierdzono, iż obejmują one kilka czynów zabronionych z części szczególnej kodeksu karnego skarbowego. Ustalenia te są kontynuowane w rozdziale kolejnym, w którym została przybliżona ustawowa regulacja oszustwa podatkowego. W tej części pracy skupiono się na wybranych, najważniejszych problemach wyłaniających się przy stosowaniu przepisów kodeksu karnego skarbowego w powiązaniu z podatkowoprawnymi normami sankcjonowanymi. W rozdziale tym zostały poruszone przede wszystkim specyficzne dla prawa karnego skarbowego zagadnienia, bez szerszego omawiania kwestii, które są w identyczny sposób ujmowane w prawie karnym powszechnym i skarbowym. W tym rozdziale dotknięto także problematyki szczególnie kontrowersyjnego zagadnienia zbiegu przepisów art. 76 kks z art. 286 kk. Kwestie te wywołują od wielu lat rozbieżności w orzecznictwie sądów oraz w poglądach doktryny, które doprowadziły do podjęcia przez Sąd Najwyższy uchwały w tym zakresie, która jednak nie rozwiązała wszystkich pojawiających się wątpliwości. Warto podkreślić, że przy tym to, że zagadnienie to ma, poza istotnym teoretycznym wymiarem, nad wyraz ważne znaczenie praktyczne.

<sup>7</sup> Zob. w szczególności **R. Sowiński**, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009; **A. Bernal**, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008

<sup>8</sup> **M. Kalinowski**, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.

<sup>9</sup> **T. Lipowski**, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004.

<sup>10</sup> **P. Karwat**, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002.

Celem dalszych ustaleń konieczne było także umiejscowienie oszustwa podatkowego pośród współczesnej przestępczości, w tym w szczególności przestępczości gospodarczej i zorganizowanej i innych zjawiskach patologicznych, takich jak tzw. szara strefa. Przedmiotem dalszych rozważań było wskazanie na etiologię oszustwa podatkowego. Na wstępie zostały przybliżone wybrane teorie kryminologiczne i podjęto próbę wytłumaczenia zjawiska w ich świetle. Wskazano także na inne przyczyny, takie jak psychologiczne, etyczne, ekonomiczne i techniczne. Opisanie przyczyn tej przestępczości jest celowe, ze względu na fakt, iż etiologia oszustw podatkowych w znacznej mierze różni się od przyczyn popełniania innych przestępstw, w tym w szczególności przestępstw kryminalnych. Następnie wskazano na sposoby popełniania oszustw podatkowych wymienione w literaturze przedmiotu. Rozważania te kończy rozdział poświęcony zapobieganiu oszustwom podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem środków tak o charakterze karnym, jak i administracyjnym, aż do szeregu działań o pozakarnym charakterze.

W ramach przygotowania niniejszej pracy zostały poczynione także ustalenia o charakterze empirycznym. Po pierwsze bowiem w oparciu o statystykę skazanych dokonano spostrzeżeń dotyczących rozmiarów, struktury i dynamiki oszustw podatkowych. Po drugie zostały przeprowadzone badania aktowe, w ramach których przeanalizowano 35 spraw o czyny z art. 54 kks, 76 spraw o czyny z art. 56 kks oraz 22 sprawy o czyny z art. 76 kks. Przy badaniach posługiwano się kwestionariuszem, na którym zapisywano istotne informacje:

Narzędziem analizy tych akt był następujący wykaz zagadnień, sporządzony do celu tej analizy:

A. Dane formalne:

- 1) Sąd/Prokuratura/Jednostka policji,
- 2) Sygnatura akt,
- 3) województwo i miejscowość,
- 4) organ oskarżający,

B. Kwalifikacja czynu;

C. Związek z innymi przestępstwami;

D. Formy stadialne;

E. Formy zjawiskowe;

F. *Modus operandi*:

- 1) planowanie i przygotowanie do oszustwa podatkowego,
- 2) sposób popełnienia,
- 3) zachowanie po popełnieniu oszustwa;

G. Sprawca:

- 1) wiek,
- 2) płeć,

- 3) stan cywilny i rodzinny,
- 4) wykształcenie,
- 5) zawód/wykonywanie działalności,
- 6) poprzednia karalność,
- 7) współdziałanie z innymi osobami;

H. Ofiara:

- 1) Skarb Państwa/gmina,
- 2) rodzaj narażonego podatku,
- 3) wysokość narażenia,

I. Ujawnienie przestępstwa:

- 1) doniesienie organu,
- 2) doniesienie obywatelskie,
- 3) przyznanie się,
- 4) informacje poufne (w tym operacyjne),
- 5) w toku postępowania w innej sprawie;

J. Zakończenie dochodzenia/śledztwa;

K. Ekspertyzy biegłych;

L. Wymiar kary sądu pierwszej instancji;

M. Tryb skazania;

N. Apelacja;

O. Wyrok prawomocny;

P. Inne uwagi

W oparciu o te badania aktowe zostały ustalone przejawy zjawiska, w tym przede wszystkim sposoby popełnienia tych oszustw, wysokość wywołanych nimi uszczupień oraz sankcje, jakie zostały wymierzone sprawcom. Ponadto w oparciu o te sprawy dokonano ustaleń dotyczących sprawców oszustw podatkowych, takich jak wykształcenie, zawód lub pełniona funkcja, wiek, płeć, stan rodzinny oraz uprzednia karalność. Badania zostały również przeprowadzone w formie ankiety, zaś w rozdziale badawczym przeanalizowano wyniki ankiet, przede wszystkim pod kątem postrzegania zjawiska i kwestie różnic spojrzeń na zjawisko w zależności od wieku, płci, wykonywanego zawodu czy też pełnionej funkcji, czy też sfery działalności zawodowej publicznej albo prywatnej. Przeprowadzone badania pozwoliły na istotne uzupełnienie wcześniejszych rozważań.

Niniejsza praca powstała na kanwie rozprawy doktorskiej obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w styczniu 2014 roku. Promotorem pracy był prof. zw. dr hab. Bogusław Sygit, któremu tą drogą dziękuję za opiekę naukową, wsparcie, a cenne uwagi i wskazówki przy pisaniu pracy, a także zrozumienie i poświęcenie, jakimi się wykazał w toku prac nad powstawaniem dysertacji. Recenzentami byli prof. zw. dr hab. Stanisław Pikulski oraz

prof. zw. dr hab. dr h.c. Brunon Hołyst, którym w tym miejscu pragnę złożyć podziękowania za cenne uwagi skierowane wobec przedłożonej do zrecenzowania pracy. Dziękuję także pracownikom sądów i prokuratur, za ich nieocenioną pomoc przy prowadzeniu badań aktowych. Wreszcie dziękuję współpracownikom z Katedry Postępowania Karnego i Kryminalistyki, a także innym Kolegom i Koleżankom z Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, za wsparcie, którego mi udzielili.



# ROZDZIAŁ I.

## ISTOTA OSZUSTWA PODATKOWEGO

### 1. Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych

Zgodnie z przepisem art. 53 § 30 *ab initio* kks, użyte w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego określenia mają znaczenie nadane im w ordynacji podatkowej. Stąd też, przed rozważeniem samego pojęcia oszustwa podatkowego, określeniem jego rodzajów, ustaleniem jego znamion, wydaje się konieczne ustalenie zakresu tych pojęć, bowiem dalsze wywody będą się opierały na tych pojęciach.

Zgodnie z legalną definicją zawartą w art. 6 op podatek jest to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej<sup>1</sup>. Publicznoprawny charakter podatku wynika z tego, że prawo do opodatkowania, tj. do ustanawiania obowiązków podatkowych, pozostaje wyłącznym

---

<sup>1</sup> Definicja ta jest oparta na wcześniejszych definicjach doktrynalnych zob. m.in. **M. Weralski**, *Pojęcie podatku* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe. Część II. Dochody i wydatki budżetu*, pod. red. M. Weralskiego, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985, s. 20, **B. Brzeziński**, *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1997, s. 102, **J. Głuchowski** [w:] *Prawo podatkowe*, pod. red. J. Głuchowskiego, Toruń 2003, s. 6; **A. Gomulowicz** [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 126, odnośnie pojęcia podatku w ordynacji podatkowej zob. m.in. **W. Nykiel** [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chrościelewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2003, s. 11-12; **R. Mastalski** [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 55-60; **B. Brzeziński**, **M. Kalinowski**, **A. Olesińska**, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II, i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999; s. 30-31, **C. Kosikowski** [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 44-46, **K. Dworniak**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 12-13; **P. Kowalski** [w:] *Komentarz do ordynacji podatkowej*, pod red. W. Modzelewskiego, Warszawa 2003, s. 48; należy zauważyć, iż w systemie podatkowym brak jest podatków w których wierzycielem podatkowym były takie jednostki samorządu terytorialnego jak województwo lub powiat.

atrybutem władzy państwowej<sup>2</sup>. Nieodpłatność podatku oznacza, że podmiotowi, który go uiścił, nie przysługuje z tego tytułu roszczenie do żadnego konkretnego świadczenia wzajemnego państwa lub innego związku publicznoprawnego<sup>3</sup>. Istnieje wprowadzie odpłatność jednostek publicznoprawnych o charakterze ogólnym (utrzymanie wojska, policji, sądownictwa itp.), lecz świadczenia te nie są ekwiwalentne<sup>4</sup>. Przymus jest immanentną cechą podatku i oznacza, że istnieje stosunek podległości pomiędzy zobowiązanym do spełnienia obowiązku podatkowego podatnikiem, a uprawnionym do jego poboru państwem<sup>5</sup>. Podatek jest świadczeniem bezzwrotnym, a więc polega na definitywnym przekazaniu określonych wartości<sup>6</sup>. Świadczenie podatkowe jest świadczeniem pieniężnym, w odróżnieniu od innych osobistych i materialnych świadczeń na rzecz państwa lub innych związków publicznoprawnych<sup>7</sup>. Świadczenie podatkowe musi wynikać z ustawy podatkowej, co oznacza, że władztwo podatkowe państwa może być realizowane w drodze ustaw podatkowych, którymi zgodnie z art. 3 pkt 1 op są ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Przepis art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>8</sup> wprowadza zasadę wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych<sup>9</sup>, z której wynika, iż zasadnicze elementy podatku, takie jak podmiot, przedmiot, podstawa i stawka winny być regulowane w drodze ustawowej.

Na podstawie art. 3 pkt 3 op podatki, to także zaliczki na podatek, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, opłaty i inne niepodatkowe należności budżetowe. Przepis art. 53 § 30 *in fine* kks, powtarzając niejako art. 3 pkt 3 op stwierdza, że określenie „podatek” oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa o charakterze daninowym.

W systemie prawa podatkowego wyróżnia się szereg podatków i opłat. Są to m.in. podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek dochodowy

<sup>2</sup> **A. Gomulowicz** [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 127.

<sup>3</sup> **J. Gluchowski** [w:] *Prawo...*, s. 6.

<sup>4</sup> **H. Dzwonkowski** [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 91.

<sup>5</sup> **A. Gomulowicz** [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 128.

<sup>6</sup> **M. Weralski**, *Pojęcie...* s. 20.

<sup>7</sup> **J. Gluchowski** [w:] *Prawo...*, s. 6.

<sup>8</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

<sup>9</sup> Ukształtowaną poprzednio przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniach Uw.4/88, K./92, K.8/93, K.1/94, K.12/94, K.1/95, W.2/96 zob. **A. Gomulowicz** [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 109.

od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek rolny, podatek leśny, podatek od spadków i darowizn, podatek od nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od środków transportowych, podatek tonażowy, podatek od wydobycia niektórych kopalin, a także opłaty, takie jak np. skarbową, targową, czy też od posiadania psów.

Zobowiązaniem podatkowym, zgodnie z art. 5 op, jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Ustawodawca traktuje więc zobowiązanie podatkowe jako następstwo prawne obowiązku podatkowego<sup>10</sup>. Obowiązkiem podatkowym jest natomiast, na podstawie art. 4 op, wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach<sup>11</sup>.

Jak zauważa R. Mastalski akty prawne regulujące poszczególne rodzaje podatków określają zdarzenia lub działania, których wystąpienie rodzi obowiązek podatkowy i wpływa na jego zakres<sup>12</sup>. Zdarzenia te lub działania w całokształcie wszystkich ich cech wskazanych w ustawach podatkowych Autor ten ujmuje jako podatkowo-prawny stan faktyczny<sup>13</sup>. Zaistnienie podatkowo-prawnego stanu faktycznego rodzi obowiązek podatkowy<sup>14</sup>.

Słusznie zatem stwierdza H. Dzwonkowski obowiązek podatkowy to taki stosunek prawnopodatkowy, który powstaje przez zaistnienie zdarzeń uzasadniających opodatkowanie, ale jeszcze nie jest przekształcony w regułę powinno go zachowania, która określa jednostkowego adresata i konkretne zachowanie. Tego rodzaju stosunek prawny powstaje samoistnie, bez stosowania prawa, czyli z mocy prawa<sup>15</sup>.

---

<sup>10</sup> **B. Brzeziński**, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 66; zob. szerzej **R. Mastalski**, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System...*, s. 206-223; **J. Małecki**, *Wybrane zagadnienia ogólne prawa podatkowego w świetle przepisów i orzecznictwa sądowego*, [w:] *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych oraz zagadnienia podatków i opłat*, Praca zbiorowa pod red. W. Hybiaka i J. Małeckiego, Poznań 1989, s. 102 i n.; **H. Dzwonkowski**, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999, nr 2, s. 21 i n.

<sup>11</sup> Definicja ta nawiązuje do wyroku Naczelnego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r., w którym NTA stwierdził, że obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego, L. Rej. 6498/29, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, z. 1, poz. 1.

<sup>12</sup> **R. Mastalski**, *Obowiązek...*, s. 206.

<sup>13</sup> Tamże.

<sup>14</sup> Tamże.

<sup>15</sup> **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 27-28.

Realizacja obowiązku podatkowego w części dotyczącej zapłaty podatku wymaga uprzedniego skonkretyzowania tego obowiązku, co następuje w treści zobowiązania podatkowego<sup>16</sup>. Konkretyzacja obowiązku podatkowego wymaga ustalenia czterech elementów zobowiązania podatkowego: podmiotu zobowiązania podatkowego (podatnika); wysokości świadczenia podatkowego; terminu zapłaty podatku; miejsca zapłaty podatku<sup>17</sup>. Zobowiązanie podatkowe jest to skonkretyzowany obowiązek podatkowy. Jest to taki stosunek prawnopodatkowy, który powstaje przez stosowanie prawa i jest wyrażony w postaci reguły powinnoego zachowania zawartej w decyzji podatkowej lub powinności zapłaty, wyrażonej w deklaracji<sup>18</sup>. Treścią stosunku prawnego zobowiązania podatkowego jest prawo organu administracji do żądania określonego zachowania – świadczenia pieniężnego podmiotu zobowiązaniowego tego stosunku<sup>19</sup>.

Zgodnie z art. 21 § 1 op zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania,
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W związku z tym, powszechnie został przyjęty podział powstawania zobowiązań podatkowych na powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa i na powstawanie z momentem doręczenia decyzji organu podatkowego.

W polskim prawie podatkowym zasadą jest powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy samego prawa, z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy ustawy łączą powstanie takiego zobowiązania tzn. np. osiągnięcie dochodu, dokonanie sprzedaży objętej podatkiem od towarów i usług, czy też podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W takich wypadkach organy podatkowe nie dokonują pierwotnego wymiaru podatku, tylko obowiązek ten jest przerzucony na podatnika, lub też inny podmiot, tzn. płatnika lub inkasenta, którzy bez wezwania ze strony organów podatkowych, są obowiązani na podstawie obowiązującego prawa obliczyć należny podatek, złożyć w przepisany przez prawo terminie stosowną deklarację i wpłacić podatek do organu podatkowego. Co do zasady, zgodnie z art. 21 § 2 op, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Organy podatkowe mają kompetencje do skontrolowania czynności podatnika. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania po-

<sup>16</sup> **B. Brzeziński** [w:] *Prawo podatkowe*, pod. red. J. Głuchowskiego, Toruń 2003, s. 38.

<sup>17</sup> Tamże.

<sup>18</sup> **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie...*, s. 28.

<sup>19</sup> **R. Mastalski**, *Obowiązek...*, s. 214.

datkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 op). Możliwa jest także inna sytuacja, a mianowicie, że podatnik w złożonej deklaracji wykazał zwrot podatku w wysokości wyższej od należnej. W takim wypadku organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zwrotu podatku (art. 21 § 3a op). W takiej sytuacji ma miejsce dokonanie wymiaru kontrolnego, a organ podatkowy wydaje decyzję o charakterze deklaratoryjnym<sup>20</sup>, która nie tworzy nowych sytuacji prawnych, lecz stwierdza ich powstanie z mocy samego prawa, ze skutkiem *ex tunc*, czyli od momentu, w jakim dane zdarzenie prawne zaistniało<sup>21</sup>.

W niektórych podatkach powstają zobowiązania podatkowe z momentem doręczenia decyzji podmiotowi zobowiązanemu. Taka sytuacja ma miejsce np. w przypadku podatku od nieruchomości, wymierzanego osobom fizycznym, które to osoby są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, a podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, ustala w drodze decyzji organ podatkowy (art. 6 ust. 6 i 7 upol). Decyzja organu podatkowego ma wówczas charakter konstytutywny, tworząc stosunek prawny zobowiązania podatkowego określając wierzyciela i dłużnika, przedmiot oraz treść tego stosunku<sup>22</sup>, ze skutkiem dopiero w chwili doręczenia jej podatnikowi, czyli *ex nunc*<sup>23</sup>.

W obydwu wypadkach powstania zobowiązania podatkowego, co do zasady, wymiar podatku następuje w oparciu o dane dostarczone przez podatnika lub w niektórych przypadkach płatnika, czy też inkasenta. Organy podatkowe w obydwu wypadkach mogą weryfikować te dane przeprowadzając stosowną kontrolę prawidłowości postępowania podmiotów zobowiązanych.

Jak zauważa T. Dębowska-Romanowska obliczona w toku stosowania prawa kwota podatku – z natury jedna – będzie zarazem kwotą jedyną (tzn. w pełni zgodną ze stanem faktycznym i prawnym) – niezależnie od tego czy obliczenia dokonuje sam podatnik, płatnik, organ podatkowy pierwszej, czy drugiej instancji,

<sup>20</sup> Zob. **R. Mastalski** [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2003, Wrocław 2003, s. 132.

<sup>21</sup> **W. Olszowy**, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 240.

<sup>22</sup> Zob. **R. Mastalski** [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 132.

<sup>23</sup> **A. Gomulowicz** [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków. Wydanie III – zaktualizowane i rozszerzone*, Poznań 1998, s. 239.

a poprzez powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych – obliczenie podatku w ujęciu T. Dębowskiej-Romanowskiej – powinna się odkrywać jedną i jedyną kwotę należnego podatku<sup>24</sup>.

Pojęcie zwrotu podatku występuje w przepisie 76 kks. Zgodnie z art. 3 pkt 7 op w związku z art. 53 § 30 kks, przez zwrot podatku rozumie się zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Pojęcie podatnika jest używane dla określenia podmiotu czynu zabronionego w przepisie art. 54, 55 oraz 56 § 1 kks. Podatnikiem, zgodnie z art. 7 § 1 op w związku z art. 53 § 30 kks, jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu<sup>25</sup>. Z materialnych ustaw podatkowych wynika kto jest podatnikiem danego podatku. Na podstawie art. 53 § 30a w związku z art. 53 § 26a kks określenie podatnik oznacza również podmiot zobowiązany do uiszczenia należności stanowiącej przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będącej przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Płatnikiem, na podstawie art. 8 op w związku z art. 53 § 30 kks, jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Również w tym wypadku poszczególne ustawy podatkowe przewidują kto jest płatnikiem danego podatku.

Kodeks karny skarbowy w przepisach części szczególnej dotyczących oszustw podatkowych używa pojęć: organ podatkowy (art. 56 kks), właściwy organ (art. 54 § 1 i art. 76 § 1 kks) oraz inny uprawniony organ (art. 56 § 1 kks).

<sup>24</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 33-34.

<sup>25</sup> Zob. m.in. R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 60-66, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II, i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999, s. 32-33, C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 47-50, K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 13-14; P. Kowalski [w:] *Komentarz do ordynacji podatkowej*, pod red. W. Moźdelewskiego, Warszawa 2003, s. 48.



Przepis art. 53 § 30 kks nie wymienia wśród pojęć „organu podatkowego”, jednakże pojęcia te są wskazane „w szczególności”. Stąd też wyjaśnienia tych pojęć należy szukać w przepisach ordynacji podatkowej. Ustawa ta nie definiuje pojęcia organu podatkowego, a jak zauważa B. Adamiak, przyjmuje zamkniętą regulację systemu organów podatkowych w art. 13 op poprzez określenie ich kompetencji ogólnej w sprawach z zakresu prawa podatkowego<sup>26</sup>. Kompetencja ta w zasadniczym zakresie spraw płynie z ustaw szczególnych. Ustawy ustrojowe także nie posługują się pojęciem „organu podatkowego”. Określenie „organ podatkowy” jest więc pojęciem funkcjonalnym, obejmującym organy, które ordynacja podatkowa wymienia w art. 13.

Na podstawie art. 13 op można wyróżnić dwie kategorie organów podatkowych: podatkowe organy administracji rządowej oraz samorządowe organy podatkowe. Podatkowymi organami administracji rządowej są naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Kompetencje naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych wyznacza ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych<sup>27</sup>. Zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt 1 i 2 tej ustawy, do zakresu działania naczelników urzędów skarbowych należy „ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów”, a także „rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych”. Na podstawie art. 5 ust. 7 pkt 1, 2 i 4 do zakresu działania dyrektorów izb skarbowych należy „nadzór nad urzędami skarbowymi”, „rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych” oraz „wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach”. Na zasadzie art. 5 ust. 8 tej ustawy izba skarbową jest organem wyższego stopnia w stosunku do urzędu skarbowego. Działanie urzędów i izb celnych jest natomiast uregulowane w art. 69 i następnych ustawy z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 88; Autorka wskazuje, że w doktrynie prawa administracyjnego wyróżnia się ogólną i szczególną kompetencję organów administracji publicznej i że „ogólna kompetencja to zdolność prawna organów administracyjnych do załatwiania spraw administracyjnych w danym układzie postępowania, natomiast kompetencja szczególna to zdolność prawna organów administracyjnych do załatwiania konkretnej sprawy administracyjnej w określonym układzie postępowania – K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*[w:] *System prawa administracyjnego*, Tom III, Warszawa 1978, s. 179.

<sup>27</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.

<sup>28</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 68, poz. 622 z późn. zm.

Jako organ podatkowy szczególną pozycję zajmuje minister właściwy do spraw finansów. Zgodnie z art. 13 § 3 op minister właściwy do spraw finansów jest organem podatkowym jako organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu, oraz jako organ odwoławczy od decyzji wydanych w tych sprawach.

Samorządowymi organami podatkowymi są: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta oraz marszałek województwa, a także samorządowe kolegia odwoławcze. Jednakże w obecnym stanie prawnym ustawy materialne nie przewidują, żeby powiat lub województwo pobierało podatki<sup>29</sup>.

Należy przy tym odróżnić, jak podnosi to E. Ochendowski, organ administracji od konkretnej osoby, która wykonuje kompetencje organu i którą można nazwać piastunem organu<sup>30</sup>.

Samorządowe kolegia odwoławcze działają na podstawie ustawy z dnia 12 października 1994 r.<sup>31</sup> o samorządowych kolegiach odwoławczych. Są one na mocy art. 1 ust. 1 tej ustawy organami wyższego stopnia, w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej, w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Na zasadzie art. 13 § 1 pkt 3 op organami odwoławczymi od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

Przepisy kodeksu karnego skarbowego używają również pojęcia „właściwego organu”. Wyróżnia się właściwość rzeczową, miejscową i instancyjną<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Zob. **B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska**, *Zobowiązania ...*, s. 48.

<sup>30</sup> **E. Ochendowski**, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1997, s. 150-152; zob. szerzej **M. Stahl**, *Organy podatkowe w świetle teorii prawa administracyjnego i Ordynacji podatkowej*, referat wygłoszony na seminarium podatkowym w dniu 23 lutego 1998 r. zorganizowanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, opublikowany następnie [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, pod red. B. Brzezińskiego i C. Kosikowskiego, Łódź-Toruń 1999.

<sup>31</sup> t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 z późn. zm.; odnośnie problematyki samorządowych kolegiów odwoławczych zob. szerzej m.in. **J. Borkowski**, *Samorządowe kolegia odwoławcze* [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej Profesora Antoniego Agopszowicza*, pod red. R. Mikosza, Katowice 2000, **Z. Kmiecik**, *Ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych z komentarzem oraz akty wykonawcze*, Warszawa 1995, **A. Korzeniowska**, *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Kraków 2002; **J. P. Tarno**, *Samorządowe kolegia odwoławcze jako szczególne organy administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny 1997, nr 1-2, s. 120-126.

<sup>32</sup> Zob. w szczególności **M. Karlikowska**, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, referat wygłoszony na seminarium podatkowym w dniu 23 lutego 1998 r. zorganizowanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, opublikowany następnie [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, pod red. B. Brzezińskiego i C. Kosikowskiego, Łódź-Toruń 1999.



Zgodnie z art. 16 op właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania. Jednakże właściwość rzeczową organów podatkowych działających w pierwszej instancji, należy ustalać – wbrew sugestii wynikającej z art. 16 op – na podstawie przepisów ustaw podatkowych oraz ustaw o innych świadczeniach publicznoprawnych, do których mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, gdyż wskazują one bardziej lub mniej wyraźnie na organy podatkowe właściwe w sprawach wymiaru i poboru danego rodzaju podatku lub świadczenia publicznoprawnego<sup>33</sup>.

Ordynacja w art. 17 § 1 stwierdza, że jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika, płatnika lub inkasenta. Ustawy podatkowe określają w niektórych wypadkach właściwość organów podatkowych. Paragraf 2 art. 17 op upoważnia Radę Ministrów do ustalenia właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników w sposób odmienny niż określony w § 1. Na podstawie tego upoważnienia wydano rozporządzenia: z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych<sup>34</sup>. Zgodnie z art. 18 § 1 op, jeżeli w trakcie roku podatkowego lub określonego w odrębnych przepisach innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo do końca okresu rozliczeniowego pozostaje ten organ podatkowy, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego. Jednakże art. 18 § 2 op pozwala Ministrowi Finansów określić przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w § 1. Minister Finansów, we wskazanym wyżej rozporządzeniu wskazał takie przypadki. Na podstawie art. 18a op jeżeli po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach dotyczących poprzednich lat podatkowych lub innych okresów rozliczeniowych jest organ właściwy po zaistnieniu tych zdarzeń. Zgodnie z art. 18b op organy podatkowe właściwe w dniu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej pozostają właściwe w sprawie, której to postępowanie lub kontrola dotyczy, chociażby w trakcie postępowania lub kontroli nastąpiło zdarzenie powodujące zmianę właściwości.

<sup>33</sup> C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 76.

<sup>34</sup> Dz.U. Nr 165, poz. 371 z późn. zm.

Właściwość instancyjna wynika z art. 13 op. Właściwość instancyjna przysługuje 1) w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego – dyrektorowi izby skarbowej (art. 13 § 1 pkt 2 lit a w zw. z art. 13 § 3 op), 2) w stosunku do naczelnika urzędu celnego – dyrektorowi izby celnej (art. 13 § 1 pkt 2 lit a w zw. z art. 13 § 3 op), 3) w stosunku do wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty, marszałka województwa – samorządowemu kolegium odwoławczemu (art. 13 § 1 pkt 3 w zw. z art. 13 § 3 op)<sup>35</sup>.

Mając na względzie powyższe należy stwierdzić, że przepisy art. 54 i art. 76 kks, penalizujące zachowania polegające na nieujawnieniu „właściwemu” organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania oraz na narażeniu „właściwego” organu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, dotyczą organu właściwego, zarówno miejscowo, jak również rzeczowo i instancyjnie.

Pojęcie przedmiot opodatkowania, występujące w przepisie art. 54 kks, jest z jednej strony pojęciem doktrynalnym, z drugiej zaś pojęciem techniczno-prawnym, używanym na określenie jednego z elementów składowych hipotezy normy podatkowoprawnej<sup>36</sup>. Przedmiot opodatkowania (podatku) jest to sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem norma podatkowoprawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego<sup>37</sup>. Przedmiotem opodatkowania jest więc to, od czego podatek jest płacony<sup>38</sup>. Może to być jakiś stan, jego powstanie lub ustanie bądź jakiś proces (np. posiadanie majątku, nabycie składników majątku, sprzedaż towarów, osiągnięcie dochodów itd.)<sup>39</sup>.

Przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna<sup>40</sup>. Wymaga to dookreślenia, że nie podlegają podatkowi czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. paserstwo, nierząd)<sup>41</sup>, a to samo można odnieść np. do kuplerstwa czy sutenerstwa<sup>42</sup>. Należy przy tym zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości przyjmuje się, iż czynności zabronione, czy też nieważne, są opodatkowane, jeżeli mogą być dopełnione jako legalne (np. sprzedaż produktów podrobionych lub przemycionych)<sup>43</sup>. Podkreśla się przy tym, że dla potrzeb opodatkowania nie można czynić generalne-

<sup>35</sup> **B. Adamiak** [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 94.

<sup>36</sup> **B. Brzeziński, M. Kalinowski**, *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2000, nr 2, s. 76.

<sup>37</sup> **W. Nykiel** [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie...*, s. 14.

<sup>38</sup> **B. Brzeziński**, *Prawo...*, s. 29.

<sup>39</sup> **W. Nykiel** [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie...*, s. 14.

<sup>40</sup> Uchwała SN z dnia 19 lipca 1973 r., VI KZP 13/73, OSNKW 1973 nr 9, poz. 104,

<sup>41</sup> Wyrok SN z dnia 12 marca 1976 r., VI KZP 47/75, OSNKW 1976, 4-5, poz. 56.

<sup>42</sup> **T. Grzegorzczuk**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006., s. 320.

<sup>43</sup> **S. Baniak**, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2006, s. 219.

go rozróżnienia pomiędzy czynnościami, o ile tylko w tym zakresie mogą one konkurować z czynnościami wykonywanymi legalnie. Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby one być dokonane jako legalne, i bez wątplenia podlegałyby wówczas opodatkowaniu. W ocenie Trybunału zasada neutralności podatku wymaga, aby czynności wykonywane nielegalnie podlegały opodatkowaniu, o ile tylko w tym zakresie istnieje konkurencja pomiędzy sektorem legalnym a nielegalnym. Jednakże, gdy nie jest możliwa jakakolwiek konkurencja pomiędzy sektorem nielegalnym, a legalnie podejmowanymi czynnościami, opodatkowanie czynności nielegalnych jest wykluczone. Opodatkowaniu nie podlegają tylko te czynności, które nie mogą być w ogóle legalnie wykonywane w warunkach konkurencyjnych, np. obrót ludzkimi organami<sup>44</sup>, nielegalny przewóz lub dostawa środków odurzających lub podrobionej waluty, których dystrybucja byłaby z definicji wykluczona, i która mogłaby spowodować tylko karę na gruncie prawa karnego<sup>45</sup>. Zasada ta odnosi się wyłącznie do produktów, które ze względu na ich specyfikę, nie mogą być wprowadzane do obrotu gospodarczego lub włączone do niego<sup>46</sup>.

W przypadku podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych, powyższe znajduje swoje odzwierciedlenie w treści przepisu art. 2 ust. 1 pkt 4 updf oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 updp, zgodnie z którymi, przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Przepisy te znajdują zastosowanie do przychodów będących wynikiem czynności, które ze względu na swój charakter nigdy nie będą mogły stanowić przedmiotu prawnie skutecznej umowy. Przedmiotem prawnie skutecznej umowy, nie mogą być zachowania, które ze swej istoty są sprzeczne z prawami przyrody, ustawą i zasadami współżycia społecznego i w konsekwencji w ogóle nie mogą być określone w treści ważnej i wywołującej zamierzone skutki umowy<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> Tamże.

<sup>45</sup> Zob. m.in. wyroki TSUE C-294/82 Einberger przeciwko Hauptzollamt Freiburg [1984] ECR 1177; C-343/89 Witzemann przeciwko Hauptzollamt München-Mitte [1990] ECR I-4477; zob. także m.in. **K. Radzikowski**, *Granice opodatkowania podatkiem od towarów i usług w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS)*, Monitor Podatkowy 2007 nr 8, s. 16-20; **D. Gibasiewicz**, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej: w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 127

<sup>46</sup> Wyrok TSUE C-111/92 Lange przeciwko Finanzamt Fürstentfeldbruck [1993] ECR I-4677

<sup>47</sup> Zob. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 czerwca 2005 r. sygn. FSK 1927/04, z dnia 15 stycznia 2008 r. sygn. II FSK 1578/06, z dnia 26 stycznia 2010 r. sygn. akt II FSK 1460/08, z dnia 4 września 2010 r. sygn. akt II FSK 2062/08 z dnia 12 kwietnia 2011 r. II FSK 2022/09.

Podkreślić przy tym należy, że wyłączenie z zakresu przedmiotowego ustawy przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, wyłącza również możliwość odniesienia do tych przychodów art. 20 ust. 3, a w konsekwencji także 30 ust. 1 pkt 7 upodof, tzn. opodatkowania 75% stawką przewidzianą dla dochodów ze źródeł nieujawnionych. W kontekście możliwości traktowania jako przychód środków faktycznie pozyskanych w drodze przestępstwa, niekonsekwencją ustawodawcy byłoby z jednej strony, wyłączanie spod stosowania ustawy podatkowej „przychodów” z przestępstwa, a z drugiej strony – uwzględnianie tych przysporzeń w związku z postępowaniem prowadzonym na podstawie niektórych przepisów tej ustawy (art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 upodof)<sup>48</sup>. Przepisy regulujące podatek od dochodów nieujawnionych nie mogą być bowiem traktowane jako *lex specialis* w odniesieniu do generalnej reguły wyłączania stosowania ustawy do przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy<sup>49</sup>. Jednakże to od samego „domniemanego podatnika” zależy, czy ujawnione zostaną faktyczne źródła przychodów wynikające z działalności niedopuszczalnej przez prawo, czy też poprzez przemilczenie narazi się on na wymiar podatku od dochodów nieujawnionych<sup>50</sup>. Brak dowodów na przestępcze pochodzenie określonych wartości majątkowych, faktycznie może spowodować konsekwencje w postaci wydania przez organ podatkowy decyzji wymierzającej podatek według 75% stawki, w sytuacji, gdy podatek ten nie powinien być ustalony, bowiem podatnik niejednokrotnie będzie wołał raczej narazić się na taki wymiar podatku, niż na samooskarżenie o przestępstwo<sup>51</sup>. Brak bowiem będzie woli samooskarżenia przez podatnika i wyjawienia okoliczności mogących, co prawda, uwolnić go od odpowiedzialności podatkowej, ale mogących także posłużyć do postawienia mu zarzutów prawno-karnych<sup>52</sup>. Uzyskanie przez organ podatkowy od strony lub podmiotów trzecich wiadomości o nielegalnym (przestępnym) pochodzeniu majątku podatnika obliguje ten organ do zawiadomienia o tym fakcie organów ścigania na podstawie art. 304 § 2 kpk<sup>53</sup>.

<sup>48</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1133/10, Lex nr 1134585.

<sup>49</sup> A. Nita, *Czynności nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w świetle prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2003 nr 2, s. 19.

<sup>50</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 262.

<sup>51</sup> L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 70.

<sup>52</sup> D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010, s. 133.

<sup>53</sup> M. Biskupski [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009, s. 258.

Należy przy tym zauważyć, że co do zasady zakres przedmiotowy opodatkowania determinuje jego zakres podmiotowy. Oznacza to, że obowiązek podatkowy – co do zasady – zawsze ciąży na podmiotach, najczęściej o ile wykonują, wskazane w przepisach ustaw podatkowych, czynności podlegające opodatkowaniu. Zdefiniowanie podmiotu wyłącznie przez czynność podlegającą opodatkowaniu sprawia, że podmioty te nie muszą już spełniać, przed dokonaniem tych czynności, dodatkowych warunków podmiotowych. Brak zatem jest określonego tytułu prawnego dokonania tych czynności<sup>54</sup>. Powoduje to, że podatnikiem dany podmiot staje się w przypadku, jeżeli go dotyczy podatkowoprawny stan faktyczny. Tym samym, jeżeli podatnik swoim zachowaniem wypełnia stan faktyczny, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, staje się podmiotem podatku, nawet jeżeli nie dochował wcześniej wymaganych czynności ewidencyjnych.

Podstawa opodatkowania, do której odwołuje się przepis art. 54 kks, wyraża ilościowe lub wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania w warunkach ogólnych i abstrakcyjnych<sup>55</sup>. Ujęcie ilościowe to np. powierzchnia, objętość, ciężar, ilość sztuk itp., natomiast ujęcie wartościowe to np. wartość rynkowa, wartość księgowa (ewidencyjna), przychód, dochód itp<sup>56</sup>. Każdy podatek ma swój przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania.

Przez deklarację, na podstawie art. 3 pkt 5 op w zw. z art. 53 § 30 kks, rozumie się również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Zgodnie z tym unormowaniem pod pojęciem deklaracji rozumie się różnego rodzaju deklaracje, zeznania, wykazy i informacje składane zgodnie przepisami podatkowymi. Należy tu wskazać na zaproponowany przez H. Dzwonkowskiego podział na deklaracje mające charakter informacyjny – dowodowy, deklaracje mające charakter samoobliczenia i deklaracje samowymiarowe<sup>57</sup>.

Deklaracja<sup>58</sup> podatkowa jest formą oświadczenia wiedzy podatnika, dotyczącego faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego<sup>59</sup>. Jednakże jak słusznie stwierdził H. Dzwonkowski, deklaracje podatkowe

<sup>54</sup> Por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 listopada 2011 r., sygn. IV KK 270/11, OSNwSK 2011 nr 1, poz. 2168.

<sup>55</sup> **A. Gomułowicz** [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 86.

<sup>56</sup> **B. Brzeziński**, *Prawo...*, s. 30.

<sup>57</sup> **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie...*, s. 162-167; **Tenże**, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, PiP 2001 nr 12, s. 25-39, **H. Dzwonkowski**, **Z. Zgierski**, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 217.

<sup>58</sup> Pojęcie to występuje w art. 54 i 56 kks.

<sup>59</sup> **B. Brzeziński** [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s.19.

różni to, że jedne stanowią informację i dowód wysokości zobowiązania oraz służą do wydania decyzji wymiarowej, inne są samoobliczeniem, a większość z nich jest samowymiarom przez to, że bez wydawania decyzji wymiarowej stanowią o powinności zapłaty<sup>60</sup>. Ze względu na treść i skutki deklaracji w polskim prawie podatkowym wyróżnić można trzy typy deklaracji podatkowych:

1) deklaracje mające charakter informacyjny – dowodowy (składane przez osoby fizyczne w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym m.in. z art. 6 ust. 6 upol<sup>61</sup>), których treścią jest następujące oświadczenie: stosownie do moich obowiązków „O” w zakresie związanym z opodatkowaniem podatkiem „P” informuję, że okoliczności faktyczne i prawne „FIP” związane z przedmiotem opodatkowania podatkiem „P” mają postać „Z”;

2) deklaracje mające charakter samoobliczenia (w podatku od spadków i darowizn), którym można przypisać postać następującą: stosownie do moich obowiązków „O” w zakresie związanym z opodatkowaniem podatkiem „P” informuję, że okoliczności faktyczne i prawne „FIP” związane z przedmiotem opodatkowania podatkiem „P” mają postać „Z”, a podatek wynosi „X”;

3) deklaracje samowymiarowe (w pozostałych podatkach), które zawierają oświadczenie następującej treści: zgodnie z przepisami „P”, wnioskuję o uznanie, że wysokość zobowiązania w podatku „PD” wynosi „WZ” i zobowiązuję się do jego zapłaty „Z” oraz do poddania się egzekucji „E” w granicach wyznaczonych w deklaracji „D”<sup>62</sup>.

System podatkowy, jak wyżej wskazano, jest oparty głównie na składanych przez podatników deklaracjach samowymiarowych. W przypadku niektórych podatków obowiązki podatnika są niejako wspomagane przez działania płatnika. Tak się dzieje np. podatku dochodowego od osób fizycznych, w przypadku otrzymujących wynagrodzenie za pracę. Wówczas ciężar wyliczenia i wpłacenia zaliczek na podatek dochodowy ciąży na pracodawcy jako płatniku. Głównym obowiązkiem samego podatnika jest jedynie złożenie zeznania rocznego, w którym w oparciu o informacje otrzymane od pracodawców dokonuje wyliczenia zobowiązania podatkowego oraz, w przypadku, gdy podatek przekracza pobrane

<sup>60</sup> H. Dzwonkowski [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2009, s. 43.

<sup>61</sup> Zgodnie z tym przepisem osoby fizyczne, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, mającego wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku.

<sup>62</sup> Tamże, s. 41-42.



zaliczki, do wpłaty zobowiązania na rachunek urzędu skarbowego. Z art. 21 § 5 w związku z art. 3 pkt 5 op wynika, że deklaracjami podatkowymi są również zeznania podatkowe, składane przez podatników podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania<sup>63</sup>. Deklaracja taka jest w rzeczywistości zeznaniem podatkowym, które ma miejsce, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje wyłącznie na mocy decyzji organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 op) i można ją uznać za oświadczenie podatnika, co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu oraz jego rozmiarów<sup>64</sup>. W przypadku tych deklaracji, o charakterze informacyjno – dowodowym, występuje formuła następująca: „zgodnie z przepisami P składam deklarację D zawierającą treść zgodną ze znanym mi stanem faktycznym i prawnym FP według wzoru W”<sup>65</sup>.

W samowymiarze obowiązki podatnika polegają na odtworzeniu podatkowego stanu faktycznego, obliczeniu podatku (skonkretyzowanie należności podatkowej) i ujawnieniu przez podatnika należnej wysokości podatku<sup>66</sup>. H. Dzwonkowski stwierdził, że mimo, iż według przeważających poglądów kompetencje w zakresie stosowania prawa przypisuje się organom państwa, deklarację podatkową należy uznać za akt stosowania prawa, bowiem dochodzi w tym wypadku do tworzenia normy indywidualnej, a w wyniku złożenia deklaracji w obrocie prawnym pojawia się indywidualna powinność zapłaty o takich samych konsekwencjach jak w decyzji wymiarowej. Podatnik samodzielnie przy tym interpretuje prawo i ustala, które fakty są w jego sytuacji istotne czy nieistotne dla sprawy<sup>67</sup>.

Ponieważ art. 53 § 30 kks w zw. z art. 3 pkt 3 op pojęcie podatku obejmuje również zaliczki na podatki, raty podatków, opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetowe, deklaracją w rozumieniu kks będzie również deklaracja na taką zaliczkę, ratę, opłatę lub inną niepodatkową należność budżetową<sup>68</sup>.

Należy deklarację podatkową w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego uznać należy każdy dokument, składany przez podatnika, zawierający informację dotyczącą podatkowego stanu faktycznego<sup>69</sup>.

<sup>63</sup> A. Nita [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 139.

<sup>64</sup> R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 137

<sup>65</sup> H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, PiP 2001, 12, s. 36; Tenże, *Powstawanie...*, s. ....

<sup>66</sup> H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, s. 165-166.

<sup>67</sup> Tamże, s. 169-171

<sup>68</sup> A. Nita [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski, *Kodeks...*, s. 139.

<sup>69</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie...*, s. 76-77,

## 2. Oszustwo podatkowe jako forma ucieczki przed podatkiem

Wprowadzenie nowego obciążenia podatkowego lub podwyższenie podatku, może wywołać różne reakcje u podatnika. W najlepszym wypadku dostosuje się on do podatku i będzie nadal wypełniał zobowiązania podatkowe<sup>70</sup>. Podatek jest zawsze zawłaszczeniem przez państwo z pozycji dominium części dochodu wytworzonego przez jakiś czynnik wytwórczy<sup>71</sup>. Każde obciążenie podatkiem skutkuje pomniejszeniem obecnego lub przyszłego stanu zasobów pieniężnych lub stanu majątkowego podatnika<sup>72</sup>.

Podatek, z punktu widzenia podatnika, jest formą ingerencji państwa w jego prawa podmiotowe, skierowanej przeciwko jednemu z najsilniej objawionych dążeń człowieka, to znaczy zdobycia i powiększenia dochodów oraz uzyskania majątku i ze względu na to, obowiązek podatkowy jest obowiązkiem uciążliwym, a podatnik niezależnie od sankcji, podejmuje ryzyko omijania obowiązku podatkowego<sup>73</sup>. Jest to całkowicie naturalna reakcja obronna: podatnik stara się uniknąć pobrania z jego majątku podatku, który przejawia się jako uszczuplenie jego majątku, bądź co najmniej zmniejszyć rozmiary tego pobrania<sup>74</sup>.

Odmowa płacenia podatku, niezależnie od formy w jakiej się przejawia, jest wyrazem oporu przeciw systemowi podatkowemu, natomiast formy tej odmowy mogą być różne: od spektakularnych buntów zbiorowych, po wystąpienia bardzo gwałtowne; mogą one przybrać formę ciągłych, systematycznych oszustw podatkowych, strajków lub samowolnego obniżania podatku oraz wszelkich innych postaci odmowy świadczenia<sup>75</sup>. Te reakcje podatników określa się rozmaicie, a mianowicie: poczynania podatników zmierzających do zmniejszenia obciążeń podatkowych<sup>76</sup>, oporu podatkowego<sup>77</sup>, kontestacji władzy podatkowej<sup>78</sup>

<sup>70</sup> **I. Kuchciak**, *Raje podatkowe w zmniejszeniu zobowiązań podatkowych*, Łódź 2012, s. 22.

<sup>71</sup> **F. Gradalski**, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 22

<sup>72</sup> **S. Dolata**, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 46

<sup>73</sup> **A. Gomulowicz** [w:] **A. Gomulowicz, J. Małecki**, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 2004, s. 86.

<sup>74</sup> **P.M. Gaudemet**, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 521.

<sup>75</sup> **M. Bouvier**, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, przekład H. Bełżecka-Goethals, Warszawa 2000, s. 160.

<sup>76</sup> Zob. m.in. **B. Brzeziński**, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9 i n., **P. Karwat**, *Obejście...*, s. 13 i n..

<sup>77</sup> **A. Gomulowicz** [w:] **A. Gomulowicz, J. Małecki**, *Podatki ...*, s. 192 i n.; **T. Lipowski**, *Raje podatkowe...*, s. 25 i n.

<sup>78</sup> **M. Bouvier**, *Wprowadzenie...*, s. 160.



lub ucieczki przed podatkiem<sup>79</sup>. Bardzo rzadko przedsiębiorcy i gospodarstwa domowe przyjmują postawę bierną, czyli ponoszą ciężar podatkowy zupełnie nie zmieniając stanów faktycznych lub prawnych, z którymi ustawodawca związał obowiązek podatkowy. Bierna postawa charakteryzuje najczęściej podmioty słabe ekonomicznie, które albo nie dostrzegają możliwości jakiegokolwiek reakcji na opodatkowanie, albo nie wykazują wystarczającej siły do tego, aby zmniejszyć ciężar podatkowy, albo takie, które nie mają w ogóle świadomości ponoszonych ciężarów<sup>80</sup>.

Jak zauważył T. Lipowski, katalog stanów faktycznych mogących stanowić przejaw oporu podatkowego jest nieograniczony, gdyż nie zawsze jest to aktywne zachowanie podatników, czasami zaś jedynie określona sytuacja, w której wykonanie zobowiązania napotyka na opór<sup>81</sup>. W doktrynie wyróżnia się mianowicie pasywną i aktywną formę oporu podatkowego, przy czym przez pasywny opór podatkowy należy rozumieć wszystko, co jest przeciwstawne podstawowym czynnikom związanym z urzeczywistnieniem opodatkowania, wprowadzaniem podatku w życie, natomiast przez aktywny opór podatkowy należy rozumieć skierowane przeciwko władzy podatkowej środki, działania i zaniechania mające na celu odrzucenie podatku<sup>82</sup>. Zjawisko oporu wobec podatku może przejawiać się w formie aktu indywidualnego albo zbiorowego<sup>83</sup>. Należy przyjąć, że ucieczka przed podatkiem stanowi formę indywidualnego aktywnego oporu podatkowego.

Formy ucieczki przed podatkiem są różnorodnie klasyfikowane przez doktrynę. M. Kalinowski słusznie zauważył, że w literaturze przedmiotu występuje bardzo duże zamieszanie terminologiczne, a opisując zjawiska ucieczki przed podatkami używa się rozmaitych terminów, bez ścisłego sprecyzowania ich znaczenia,

---

<sup>79</sup> Zob. m.in. **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 521 i n.; **J. Sokolowski**, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Warszawa 1994, s. 135 i n.; **M. Kalinowski**, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 15 i n.; **B. Holyst**, *Kryminalistyka*, Warszawa 2004; niektórzy autorzy używając pojęcia „ucieczka od opodatkowania” przeciwstawiają je „oszustwu podatkowemu” **M. Bouvier**, *Wprowadzenie...*, – w takim wypadku „ucieczka od opodatkowania” będzie równoznaczna z niekaralnymi formami poczynañ podatników zmierzających do zmniejszenia obciążeń podatkowych. dalszej części pracy będę używał pojęcia „ucieczki przed podatkiem” jako pojęcia wspólnego dla wszystkich, zarówno legalnych, jak i nielegalnych sposobów zmniejszania obciążeń podatkowych.

<sup>80</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 14-15.

<sup>81</sup> **T. Lipowski**, *Raje podatkowe...*, s. 27

<sup>82</sup> **W. Gerloff**, *Steuerwirtschaftslehre [w:] Handbuch der Finanzwissenschaft*, red. W. Gerloff, F. Neumark, Tübingen 1956, t. II, s. 293 i n., cyt. za **T. Lipowski**, *Raje podatkowe...*, s. 27-29.

<sup>83</sup> **T. Lipowski**, *Raje podatkowe...*, s. 29; odnośnie zbiorowych form oporu podatkowego, tzn. buntów i strajków podatkowych zob. szerzej **M. Bouvier**, *Wprowadzenie...*, s. 160 i n..

bądź nadając im bardzo różne, często diametralnie odmienne od siebie znaczenia, jak np. legalne i nielegalne oszustwo podatkowe, uprawnione i nieuprawnione oszustwo podatkowe, legalne i nielegalne unikanie opodatkowania, nadużycie prawa do ucieczki przed podatkiem, swobodny wybór drogi najmniej opodatkowanej lub obejście prawa podatkowego<sup>84</sup>.

Jak twierdzi P.M. Gaudemet ucieczka przed podatkiem może przybierać różne postaci: bądź podatnik, chcąc uniknąć podatku nie waha się formalnie naruszyć prawo podatkowe – jest to oszustwo podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu, bądź przeciwnie, czasami udaje mu się uniknąć podatku bez naruszenia prawa, jest to uniknięcie podatku<sup>85</sup>. M. Kalinowski wskazuje, że we francuskojęzycznej literaturze podatkowej sposoby ucieczki, klasyfikuje się w dwóch grupach: oszustwo podatkowe (*fraude fiscale*) i unikanie opodatkowania (*évasin fiscale*)<sup>86</sup>. T. Lipowski stwierdził, że wyróżnia się dwie zasadnicze formy aktywnego oporu podatkowego, tj. unikanie opodatkowania oraz oszustwo podatkowe (uchylanie się od podatku *sensu stricto*)<sup>87</sup>. Podobnie, zdaniem J. Sokołowskiego ucieczka przed podatkiem może przybierać postać unikania podatku lub przestępstwa podatkowego. Autor ten stwierdził, że unikanie podatków ma miejsce tylko wówczas, gdy nie występuje naruszenie prawa, natomiast oszustwo podatkowe związane jest z umyślnym naruszeniem prawa podatkowego<sup>88</sup>. W doktrynie używane jest także pojęcie ewazji dla nielegalnego unikania opodatkowania, tzn. działań o charakterze intencjonalnym, nakierowanych na niezgodne z prawem ograniczenie zobowiązania podatkowego, charakteryzujące się ukrywaniem lub nieprawdziwym prezentowaniem natury transakcji<sup>89</sup>.

Bardziej rozbudowany podział wskazał P. Karwat<sup>90</sup>. Stwierdził on bowiem, że wyróżnia się następujące przejawy postępowania zmierzające do obniżenia obciążenia podatkowego (ang. *minimisation of the tax burden; tax mitigation*, niem. *Minimierung der Steuerbelastung; Steuerabwehr*): oszczędzanie podatkowe, planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania.

Podobny podział zaproponował M. Kalinowski, który podzielił formy ucieczki przed podatkiem na: oszczędności podatkowe, unikanie opodatkowania oraz

<sup>84</sup> M. Kalinowski, *Granice...*, s. 23.

<sup>85</sup> P.M. Gaudemet, *Finanse...*, s. 531.

<sup>86</sup> M. Kalinowski, *Granice...*, s. 22.

<sup>87</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 29.

<sup>88</sup> J. Sokołowski, *Strategia...*, s. 136; zob. także B. Hołyst, *Kryminalistyka, op.cit.*, s. 208.

<sup>89</sup> J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Warszawa 2004, s. 18.

<sup>90</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 13-14.

uchylanie się od podatków<sup>91</sup>. W swoim podziale tym ten autor, w przeciwieństwie do P. Karwata, nie wyodrębnił kategorii planowania podatkowego.

W literaturze można się zetknąć także z odmiennym podziałem, na unikanie opodatkowania, tzn. działaniem nielegalnym, sprzecznym z prawem i rodzącym odpowiedzialność karną oraz na uchylanie się od podatku, tzn. działania legalne, choć nie zawsze zgodne z intencją ustawodawcy, ale prowadzące do redukcji opodatkowania do możliwie najniższego poziomu<sup>92</sup>.

Inny podział zaproponował B. Brzeziński<sup>93</sup>. Jest to, jak stwierdził, pewien szereg typologiczny, obejmujący rozmaite sytuacje różniące się w głównej mierze sposobem reakcji organów państwa na określone zachowania podatnika. Wyróżnił on następujące rodzaje działań podatnika, mające wpływ na wysokość opodatkowania:

1) działania prawnie indyferentne (np. niepodjęmowanie opodatkowanej działalności),

2) działania przewidziane i dopuszczone przez prawo, nie wywołujące reakcji organów podatkowych (np. wybór przez podatnika łagodniejszej formy opodatkowania),

3) działania dopuszczalne przez prawo, wywołujące jednak reakcję organów podatkowych, zmierzających do ustalenia „właściwego” obciążenia podatkowego,

4) działania prawnie niedopuszczalne, pociągające za sobą sankcje podatkowe,

5) działania prawnie zakazane, pociągające za sobą sankcje karne<sup>94</sup>.

W literaturze zaproponowano także typologie jeszcze bardziej rozwinięte. Na przykład D.R. Myddelton wyróżnia następujące rodzaje – z punktu widzenia intencji i zachowań państwa i jego aparatu podatkowego – sytuacji:

1) sytuacje, w których państwu zależy na tym, aby podatek nie był płacony (dominacja funkcji pozafiskalnej podatku),

2) wyłączenia od opodatkowania,

3) sytuacje, w których niepłacenie podatku jest tolerowane przez administrację podatkową,

4) sytuacje, w których niepłacenie podatku spotyka się z reakcją administracji podatkowej w kierunku zastosowania „właściwego” opodatkowania,

5) sytuacja, w których niepłacenie podatku jest związane z naruszeniem prawnych zakazów bądź nakazów,

6) sytuacje, w których prawne zakazy bądź nakazy mają działać z mocą wsteczną, w celu opodatkowania określonych stanów faktycznych<sup>95</sup>.

<sup>91</sup> M. Kalinowski, *Granice...*, s. 27-28.

<sup>92</sup> A. Goldyn, *Formy ucieczki przed podatkiem*, Monitor Podatkowy 1996 nr 8, s. 204-205.

<sup>93</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 13.

<sup>94</sup> Tamże.

<sup>95</sup> D.R. Myddelton, *Tax Avoidance – Its Costs and Benefits* [w:] *Tax Avoidance*, The Institute of Economic Affairs, 1979 cyt za B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 13-14.

Na gruncie ekonomii A. Bernal wyróżnił następujące rodzaje reakcji na opodatkowanie:

- 1) nadrobienie podatku<sup>96</sup>,
- 2) przerzucenie ciężaru podatku na inne podmioty (wprzód lub wstecz),
- 3) wyeliminowanie lub ograniczenie stanów faktycznych lub prawnych wywołujących opodatkowanie,
- 4) odmowa zapłaty podatku, bunt podatkowy,
- 5) unikanie opodatkowania,
- 6) uchylanie się od opodatkowania<sup>97</sup>.

Na podobny podział wskazał P. Pietrasz, który wskazał na sześć rodzajów reakcji podatnika na podatek:

- 1) reakcja normalna, polegająca na tym, że podatnik uiszcza podatek i nie zmienia swojej działalności;
- 2) podjęcie działań zmierzających do przerzucenia podatku;
- 3) legalne uniknięcie podatku;
- 4) nadrobienie podatku;
- 5) nielegalne uchylenie się od opodatkowania (oszustwo podatkowe);
- 6) wycofanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania<sup>98</sup>.

W dalszej części pracy wykorzystany będzie wypracowany w doktrynie podział ucieczki przed podatkiem na: oszczędzanie podatkowe, planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania.

Oszczędzanie podatkowe (ang. *tax saving*, niem. *Steuereinsparung/Steuervermeidung*) definiuje się jako „niewypełnienie” czy też „nieureczywistnienie” podatkowoprawnego stanu faktycznego, czyli jako sytuację, w której działanie podatnika, prowadzące do obniżenia opodatkowania, w ogóle leży poza hipotezą normy podatkowoprawnej<sup>99</sup>. Jest to zachowanie podatnika, w którym „oszczędza” on na podatku poprzez powstrzymanie się od poczynañ zwiększających obciążenie podatkowe<sup>100</sup> np. powstrzymywanie się od dokonania opodatkowanej czynności lub od posiadania opodatkowanych przedmiotów<sup>101</sup>, rezygnując z celu, który chciałby osiągnąć, ze względu na fakt, iż z celem

---

<sup>96</sup> Dokonanie usprawnień w firmie, prowadzących do obniżenia kosztów, czy do zwiększenia produkcji lub sprzedaży po to, aby korzyści stąd płynące zrekomensowały wzrost obciążeń – zob. **M. Pietrewicz**, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993, s. 65-66

<sup>97</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko ...*, s. 16, zob. podobnie **M. Pietrewicz**, *Polityka ...*, s. 65-66.

<sup>98</sup> **P. Pietrasz**, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 43.

<sup>99</sup> **P. Karwat**, *Obejście...*, s. 15.

<sup>100</sup> Tamże, s. 15, por. **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 531.

<sup>101</sup> **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 534; zob. także **M. Kalinowski**, *Granice...*, s. 19.

tym wiążą się ciężary podatkowe<sup>102</sup>. W literaturze także na takie zachowania używane są określenia: materialne (rzeczywiste) unikanie opodatkowania<sup>103</sup> lub unikanie przez powstrzymywanie się<sup>104</sup>. Obok oszczędzania podatkowego wyróżnia się pojęcie „oszczędności podatkowych” (ang. *tax savings*), które osiągane są w drodze unikania, bądź rezygnacji z takich kierunków aktywności życiowej jednostki, które rodzą lub rozszerzają obowiązek podatkowy<sup>105</sup>.

Na oszczędzanie podatkowe używa się także określenia anachoretyzm podatkowy. Anachoretą (łac. *anachoreta* z gr. *anachoretēs* – pustelnik, samotnik, odludek<sup>106</sup>) podatkowym jest osoba, która nie protestuje przeciw ciężarom podatkowym, lecz usuwa się w inne miejsce, gdzie staje się niedostępna – przestaje pracować, porzuca to co posiada i szuka schronienia w oddalonym miejscu<sup>107</sup>. Należy zwrócić jednakże uwagę, że zachowanie anachorety niekoniecznie musi być podyktowane celem ucieczki przed podatkiem<sup>108</sup>.

Planowanie podatkowe (ang. *tax planing*; *tax structuring*, niem. *Steuereinsparung*, franc. *habileté fiscale*) oznacza podejmowanie działalności ukierunkowanej na maksymalne wykorzystanie zwolnień i ulg podatkowych przewidzianych w ustawodawstwie podatkowym, a także procedur mających na celu osiągnięcie stanów aprobowanych przez organy podatkowe<sup>109</sup>. Jest to prowadzenie interesów majątkowych w sposób umożliwiający wykorzystanie prawnie dopuszczalnych możliwości minimalizacji obciążenia podatkowego<sup>110</sup>. Planowanie podatkowe, w odróżnieniu od oszczędności podatkowych, ma charakter aktywny<sup>111</sup> i polega na wykorzystaniu dozwolonych prawnie możliwości obniżenia podatku, bez istotnej zmiany stylu życia podatnika lub zakresu i rozmiarów jego aktywności gospodarczej<sup>112</sup>.

W szerszym znaczeniu planowanie podatków obejmuje także działania kwalifikowane jako unikanie opodatkowania, pod warunkiem, że działania te nie są objęte restrykcjami prawnymi<sup>113</sup>.

<sup>102</sup> A. Bernal, *Zjawisko...*, s. 20

<sup>103</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 66.

<sup>104</sup> P.M. Gaudemet, *Finanse...*, s. 534.

<sup>105</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 10.

<sup>106</sup> Zob. m.in. W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Warszawa 1980, s. 59; *Słownik wyrazów obcych*, pod red. naukową I. Kamińskiej-Szmaj, Wrocław 2001, s. 43.

<sup>107</sup> M. Bouvier, *Wprowadzenie...*, s. 168.

<sup>108</sup> Zob. T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, przypis 1 na s.67.

<sup>109</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 10.

<sup>110</sup> Tamże.

<sup>111</sup> Tamże.

<sup>112</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 16.

<sup>113</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 10.

W literaturze używa się także pojęcia optymalizacji podatkowej<sup>114</sup>. Przyjmuje się, że optymalizacja podatkowa to wybór wariantu realizacji określonego rezultatu ekonomicznego, z którym wiąże się jak najmniejszy ciężar podatkowy<sup>115</sup>. Wybór sposobu osiągnięcia założonego rezultatu ekonomicznego dotyczy przede wszystkim możliwych form prawnych jego realizacji<sup>116</sup>. Optymalizowanie opodatkowania może mieć miejsce na trzech płaszczyznach:

1) planowania podatkowego, które jest częścią planowania strategicznego, a więc działań *ex ante*, tzn. dotyczących przyszłych zdarzeń i mających na celu stworzenie optymalnej struktury podatkowej lub minimalizację podatków transakcyjnych;

2) optymalizacji bieżących działań, która polega na podejmowaniu bieżących decyzji biznesowych ze świadomością konsekwencji, jakie te konkretne działania przyniosą i wyboru najkorzystniejszych z możliwych;

3) łagodzenia negatywnych skutków, które dotyczą działań mających na celu minimalizację ryzyka podatkowego w stosunku do czynności, które miały miejsce w przeszłości<sup>117</sup>.

W podobnym zakresie jest używane pojęcie zarządzania podatkami, polegające na pewnym celowym i świadomym działaniu danego podmiotu, zmierzającego do określonych celów w granicach prawnie dozwolonych, do których można zaliczyć: minimalizację obciążenia podatkowego, a tym samym maksymalizację zysku netto; odsuwanie w czasie momentu zapłaty podatku; ograniczanie ryzyka podatkowego<sup>118</sup>. Cele te mogą być osiągnięte za pomocą dwóch grup instrumentów podatkowych, pierwsza z nich to narzędzia stworzone celowo przez ustawodawcę, który zostawił podatnikowi wybór w zakresie możliwości korzystania z nich; zaś druga to narzędzia będące wynikiem luk prawnych, nieścisłości w prawie podatkowym<sup>119</sup>.

---

<sup>114</sup> Zob. szerzej np. **J. Gluchowski** (red.), *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne*, Warszawa 2002; **M. Dymek**, *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2006; **A. Wyrzykowska**, *Optymalizacja VAT. Jak obniżyć swoje obciążenia podatkowe*, Gdańsk 2006; **M. Jamroży, M. Sobieszek**, *Obniżanie ciężarów podatkowych*, Gdańsk 2010; **M. Jamroży, S. Kudert**, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2013; **J. Wyciśłok**, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013; **Ł. Mazur** (red.), *Optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012; **J. Szlęzak-Matusewicz**, *Zarządzanie podatkami*, Warszawa 2008; **J. Szlęzak-Matusewicz**, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013.

<sup>115</sup> **M. Jamroży, S. Kudert**, *Optymalizacja ...*, s. 22.

<sup>116</sup> **A. Ladziński**, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Prz. Pod. 2008 nr 6, s. 4

<sup>117</sup> **M. Dymek**, *Optymalizacja ...*, s. 10-11.

<sup>118</sup> **J. Szlęzak-Matusewicz**, *Zarządzanie podatkami, op.cit.*, s. 18-19.

<sup>119</sup> Tamże, s. 19.



Przez pojęcie unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance*; niem. *Steuervermeidung/Steuerumgehung*; franc. *évasion fiscale*) w szerszym znaczeniu rozumie się każdą próbę, podjętą za pomocą legalnych środków, w kierunku uniknięcia albo zmniejszenia zobowiązania podatkowego, które powstałoby bez zastosowania tego działania, z wykorzystaniem jakiegoś uregulowania prawnego albo jego braku<sup>120</sup>. Podkreślenia przy tym wymaga, iż jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny, że żaden przepis prawa podatkowego, ani orzecznictwo, ani też doktryna nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego, przy podejmowaniu decyzji gospodarczych, bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać kontroli organów podatkowych<sup>121</sup>. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako “naturalnym” prawem każdego podatnika<sup>122</sup>.

Podobnie, jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. K 4/03, brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)<sup>123</sup>.

Unikanie opodatkowania w węższym znaczeniu rozumiane jest jako niedopuszczalne obniżanie obciążenia podatkowego, w odróżnieniu od oszczędzania i planowania podatkowego, stanowiącego akceptowalne formy obniżania podatków. Podatnik podejmuje kroki niewywołujące obciążenia podatkowego, ale prowadzące do tego samego lub podobnego skutku ekonomicznego, który byłby osiągnięty za pomocą działań objętych regulacją podatkowoprawną<sup>124</sup>. Jest to tak zwane formalne (pozorne) unikanie opodatkowania<sup>125</sup>, które obejmuje te zachowania, czy przejawy życia gospodarczego, podlegające opodatkowaniu zgodnie z zamiarem ustawodawcy, które jednak przybierają formę prawną, ze względu na którą nie podlegają w ogóle opodatkowaniu lub są opodatkowane według niższych stawek podatkowych.

<sup>120</sup> *Canada, Report of the Royal Commission on Taxation* (KL Carter, Chairman), Queens Printer, Ottawa 1996, Vol. 3, Appendix A, p. 538 cyt za **P. Karwat**, *Obejście...*, s. 18.

<sup>121</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lipca 1996 r., sygn. SA/Ka 1244/95; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. II FSK 955/10, zob. także **B. Brzeziński**, **M. Kalinowski**, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 1991 r., SA/Po 1198/91*, OSP 1993 nr 10 poz. 204 oraz **L. Kleczkowski**, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, Monitor Podatkowy 2000 nr 7, s. 6.

<sup>122</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2005 r., sygn. II FSK 82/05.

<sup>123</sup> OTK-A 2004 nr 5, poz. 41.

<sup>124</sup> **P. Karwat**, *Obejście...*, s. 19.

<sup>125</sup> W przeciwieństwie do materialnego (rzeczywistego) unikania opodatkowania tzn. oszczędności podatkowych – zob. wyżej.

Unikanie podatków, w tym znaczeniu, polega na redukowaniu w sposób sztuczny odpowiedzialności podatkowej do takiego poziomu, w którym opodatkowanie jest najniższe<sup>126</sup>. Treścią unikania opodatkowania są wyłącznie działania, których przeważającym celem jest ucieczka przed podatkiem<sup>127</sup>. Podatnik dąży do założonego celu gospodarczego, stosując środki, które nie sposób nazwać najprostsza drogą do zdobycia go<sup>128</sup>. Ukształtowana w ten sposób sytuacja podatnika nosi jednak zawsze znamię sztuczności lub pozorności, albowiem stan faktyczny jest przedmiotem świadomej manipulacji z jego strony<sup>129</sup>. W tak ujętym wąskim ujęciu unikania opodatkowania, chodzi wyłącznie o czynności, zgodne z obowiązującym prawem, które pozbawione są jednak faktycznego celu gospodarczego lub nie są poparte innym uzasadnionym interesem prawnym podatnika<sup>130</sup>.

Unikanie opodatkowania, w węższym znaczeniu, określane jest także jako „pośrednie łamanie prawa podatkowego” (ang. *indirect violation of tax law*)<sup>131</sup>, przez które należy rozumieć nienaruszanie zakazów lub nakazów prawnych, co nie jest równoznaczne z zupełnym brakiem negatywnych skutków prawnych takiego postępowania, gdyż państwo, gdy podatnik podejmuje czynności dozwolone przez prawo, w celu, którego ono nie akceptuje, uruchamia normy niweczące zamierzone przez niego skutki (*anti-avoidance measures*)<sup>132</sup>.

W polskim ustawodawstwie przepisami, które miały służyć zapobieganiu unikania opodatkowania, były przepisy art. 24a i art. 24b op. Przepis art. 24a § 1 op stanowił, iż organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, dokonując ustaleń treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Przepis § 2 tego artykułu przewidywał natomiast, że jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodziły skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej. W przepisie art. 24b § 1 natomiast wskazywano, że organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomijały skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodniły, że z dokonania tych czynności nie moż-

<sup>126</sup> J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 50.

<sup>127</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 66.

<sup>128</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 22.

<sup>129</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 71

<sup>130</sup> Tamże.

<sup>131</sup> W odróżnieniu od zachowań *stricte* nielegalnych (uchylanie się od opodatkowania, *tax evasion*), stanowiących „bezpośrednie łamanie prawa podatkowego” (ang. *indirect violation of tax law*) V. Uckmar, *General Report*, „Studies on international fiscal law”, Vol. LXIIIa, *Tax avoidance/Tax evasion*, International Fiscal Association, Kluwer, Rotterdam 1983, cyt. za P. Karwat, *Obejście...*, s. 20.

<sup>132</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 20.



na było oczekiwać innych istotnych korzyści, niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Zgodnie z § 2 tego artykułu, jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych. Przepis art. 24b § 1 op został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji powołanym wyrokiem z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. K 4/03. Pozostałe przepisy zostały uchylone z dniem 1 września 2005 roku<sup>133</sup>.

Obecnie w miejsce tych przepisów został wprowadzony przepis art. 199a op. Zgodnie z nim, organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności (§ 1). Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej (§ 2)<sup>134</sup>. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa (§ 3).

Jak zauważył M. Kalinowski, kwestia legalności lub nielegalności unikania opodatkowania jest problematyczna, gdyż nie można o niej rozstrzygać w sposób abstrakcyjny, lecz należy uwzględniać stan ustawodawstwa podatkowego. Gdy przepisy ustawodawstwa podatkowego przewidują negatywne konsekwencje, zachowania należy uznać za nielegalne. Natomiast, gdy ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje żadnych negatywnych konsekwencji, nie można twierdzić,

<sup>133</sup> Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.).

<sup>134</sup> Zob. m.in. **M. Rudnicki, Ł. Blak**, Wewnętrzne środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu, M.Pod. 2007 nr 8, s. 21 i n.; **D. Gajewski**, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Palestra 2012 nr 3-4, s. 127 i n.; **A. Ladziński**, *Geneza i zakres stosowania art. 199a ordynacji podatkowej*, Prz. Pod. 2008 nr 12, s. 3-6; **A. Ladziński**, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnych w oparciu o reguły wykładni oświadczeń woli składanych przez podatników*, Prz. Pod. 2008 nr 12, s. 7-11; **T. Nowak**, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnych adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, Prz. Pod. 2008 nr 12, s. 11-15; **A. Ladziński, M. Tkaczyk**, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie oceny skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej*, Prz. Pod. 2008 nr 12, s. 15-19; **A. Ladziński, P. Mardas**, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalenia istnienia stosunku prawnego*, Prz. Pod. 2008 nr 12, s. 20-24.

by unikanie opodatkowania było nielegalne i pociągało za sobą negatywne konsekwencje w sferze prawa podatkowego dla podatnika<sup>135</sup>. Unikanie opodatkowania stanowi sferę oddzielającą legalne i nielegalne zachowania podatników, znajdującą się na ich styku<sup>136</sup>, nie stanowiącą odrębnej kategorii *sui generis*, a raczej stan mogący rodzić pewne kategorie kwalifikacyjne w zakresie legalności<sup>137</sup>.

Granica pomiędzy planowaniem podatków, a unikaniem opodatkowania jest płynna, gdyż w obu wypadkach chodzi o działalność w przewidzianych prawem formach, mającą na celu obniżenie obciążenia podatkowego, z tym że z planowaniem mamy do czynienia wówczas, gdy osiąganе przez podatnika efekty nie są kwestionowane przez administrację podatkową, natomiast z unikaniem opodatkowania – gdy administracja uznaje je za niewłaściwe i nie do zaakceptowania<sup>138</sup>. W skrajnych ujęciach pojęciem unikania opodatkowania, rozumianego jako stosowanie legalnych środków w celu obniżenia wysokości opodatkowania w takim stopniu, w jakim jest to możliwe, obejmuje się w literaturze anglosaskiej nawet ulgi podatkowe i możliwe do osiągnięcia w związku z nimi oszczędności podatkowe<sup>139</sup>. Przy unikaniu podatków wykorzystuje się „każdą dostępną furtkę”, jaką daje prawo podatkowe, korzystając z okazji stwarzanych przez prawo, dające preferencje pewnego rodzaju wydatkom czy inwestycjom<sup>140</sup>. Tak rozumiane pojęcie unikania opodatkowania jest zbliżone do planowania podatkowego.

Zwrócić przy tym należy uwagę na koszty unikania podatkowego, zarówno w szerszym, jak i węższym znaczeniu tego pojęcia. Jak wskazują R. E. Hall, A. Rabushka „wiele największych umysłów tego kraju z dziedziny prawa i księgowości nieustannie pracuje nad wyszukiwaniem luk w przepisach podatkowych”<sup>141</sup>. Nakład pracy przy stosowaniu aktywnych form unikania opodatkowania jest znaczny, bowiem konieczne jest tworzenie narzędzi inwestycyjnych, sprzedaży inwestycji opłacalnej podatkowo, a także obrona przez urzędami skarbowymi<sup>142</sup>. „Nie można tego nazwać działalnością produktywną w sensie tworzenia czegoś i jakiegokolwiek wartości dla społeczeństwa (...). Koszt rzeczywisty to towary i usługi, jakich mogliby ci utalentowani ludzie dostarczyć, gdyby nie poświęcali życia na przekopywanie systemu podatkowego, łącznie z lepszym ulokowaniem

<sup>135</sup> M.. Kalinowski, *Granice...*, s. 27.

<sup>136</sup> I. Potas, *Thinking about Tax Avoidance*, Australian Institute of Criminology, Trends&Issues August 1993, s. 1 i 2, cyt. za T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 73.

<sup>137</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 73.

<sup>138</sup> E.J.Richardson, *Canada [w:] Tax Avoidance/Tax Evasion*, London 1982, s. 13, za B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 11.

<sup>139</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 12.

<sup>140</sup> R.E.Hall, A. Rabushka, *Podatek liniowy*, Warszawa 1998, s. 30 i s. 50.

<sup>141</sup> Tamże, s. 31.

<sup>142</sup> Tamże.

dolara w prawdziwie produktywną działalność”<sup>143</sup>. Z uwagi na koszty, z legalnej formy oporu podatkowego, jaką jest unikanie opodatkowania, korzystają duże holdingi, ponieważ uchylanie, będące nielegalną formą minimalizowania opodatkowania, stwarza dla członków zarządów poważne zagrożenie, jakim jest ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej<sup>144</sup>.

Unikanie opodatkowania występuje także w wymiarze międzynarodowym. Przerzucając majątek lub przenosząc się za granicę, podatnik ma możliwość uniknięcia opodatkowania – ma tu miejsce ucieczka przed podatkiem w ścisłym znaczeniu tego słowa<sup>145</sup>. Unikanie opodatkowania w stosunkach międzynarodowych, można zdefiniować jako uzyskaną przy wykorzystaniu legalnych metod redukcję zobowiązań podatkowych, która wynika z przepływu, lub jego braku, przez granice podatkowe osób lub kapitału<sup>146</sup>. Wyróżnia się tu tzw. agresywne planowanie podatkowe, polegające na stosowaniu sztucznych operacji lub struktur i wykorzystywaniu rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi, czego skutkiem jest podważanie skuteczności przepisów podatkowych państw członkowskich i powiększanie strat w dochodach podatkowych<sup>147</sup>. Jak ocenia Komisja Europejska konieczne jest zajęcie się przypadkami, w których podatnik osiąga korzyści podatkowe poprzez planowanie swojej sytuacji podatkowej w taki sposób, że przychód nie jest opodatkowany w żadnej z przedmiotowych jurysdykcji podatkowych (podwójne nieopodatkowanie). Utrzymanie takiej sytuacji może prowadzić do sztucznych przepływów kapitałowych oraz sztucznych przemieszczeń się podatników w obrębie rynku wewnętrznego.

Uchylanie się od opodatkowania (ang. *tax evasion*, niem. *Steuerhinterziehung*) polega na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, prowadzących do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej ich eliminacji<sup>148</sup>. Uchylanie się od podatku polega na nieujawnianiu organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego, z którym jest związany obowiązek podatkowy lub na podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego lub prawnego<sup>149</sup>.

<sup>143</sup> Tamże.

<sup>144</sup> **D. Gajewski**, *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku uchylania od opodatkowania – wybrane zagadnienia*, *Palestra* 2012 nr 3-4, s. 127-128.

<sup>145</sup> **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 535.

<sup>146</sup> **M.A. Wisselink**, *Part II: Methods of International Tax Avoidance* [w:] *International Tax Avoidance: Vol. A – General on Conceptual Material*, Rotterdam Institute for Fiscal Studies, Kluwer, Deventer 1979, s. 29, cyt. za **T. Lipowski**, *Raje podatkowe...*, s. 79.

<sup>147</sup> Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 czerwca 2012 roku w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowym COM(2012) 351 final, a także zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 roku w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012) 8806 final.

<sup>148</sup> **A. Gomulowicz** [w:] **A. Gomulowicz, J. Malecki**, *Podatki...*, s. 251.

<sup>149</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko...*, s. 126.

Uchylanie się od opodatkowania jest to więc „bezpośrednie” łamanie prawa podatkowego, działaniem nielegalnym, polegającym na „oszustwie, wprowadzeniu w błąd, zatajeniu”<sup>150</sup>. Zgodnie z nieobowiązującą dyrektywą Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej z dnia 19 grudnia 1977 roku istota uchylania się od podatku polega na umyślnym nieujawnianiu organowi podatkowemu stanu faktycznego, z którym jest związany obowiązek podatkowy, lub umyślnym podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego<sup>151</sup>. Uchylanie się od opodatkowania polega na ogół na stosowaniu niezgodnych z prawem mechanizmów, w wyniku których obowiązek podatkowy zostaje ukryty lub pominięty, czyli podatnik płaci mniejszy podatek niż ten, jaki prawnie powinien zapłacić, ukrywając przed władzami podatkowymi dochody lub informacje<sup>152</sup>.

Uchylanie się od opodatkowania jest bezprawne i narusza obowiązujące zasady opodatkowania; natomiast unikanie opodatkowania zakłada działanie w ramach prawa i posługiwanie się jego metodami w sposób otwarty<sup>153</sup>. Unikanie podatku stanowi „uchybiecie sensowi i celowi ustawy podatkowej”, natomiast uchylanie się od podatku godzi w dosłowne brzmienie ustawy i stanowi działanie *contra legem*. Uchylanie się od podatków, w zakresie podatków dochodowych, to świadome i niezgodne z prawem działanie podatnika zmierzające do obejścia podatków nakładanych na dochody z legalnych źródeł<sup>154</sup>.

Cechą wyróżniającą działanie podatnika kwalifikowane jako uchylanie się od opodatkowania jest to, że narusza ono ustanowione dla ochrony systemu podatkowego normy prawa karnego<sup>155</sup>. Zdaniem P. Karwata, kryterium karalności nie oddaje w pełni istoty uchylania się od opodatkowania, uzależnia ono bowiem identyfikację uchylania się od opodatkowania od prawnokarnej kwalifikacji zachowań podatnika, podczas gdy prawo karne kładzie znaczny nacisk na subiektywny element postępowania podatnika tzn. na winę. Za istotę uchylania się od opodatkowania zdaniem tego Autora należy uznać „unikanie zapłaty podatku

<sup>150</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 22.

<sup>151</sup> Dyrektywa nr 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. w sprawie wzajemnej pomocy prawnej pomiędzy właściwymi władzami państw członkowskich w przedmiocie podatków bezpośrednich i pośrednich; dyrektywa ta została uchylona dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011)

<sup>152</sup> Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 czerwca 2012 roku w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowym (COM(2012) 351 final)

<sup>153</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 11-12.

<sup>154</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 89

<sup>155</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 12

bez unikania zobowiązania podatkowego”<sup>156</sup>, gdyż podatnik nie chroni się swoim postępowaniem – odmiennie niż w przypadku innych form ucieczki od podatku – przed powstaniem zobowiązania podatkowego, ale po prostu go nie wykonuje, najczęściej ukrywając jednocześnie fakt jego powstania<sup>157</sup>. W ocenie T. Lipowskiego odrzucenie kryterium legalności, jako granicy oddzielającej pojęcie unikania opodatkowania od pojęcia uchylania się od podatków jest niesłuszne, gdyż nieprzekonujący wydaje się argument, iż unikanie opodatkowania obejmuje zarówno akty zgodne z prawem, akceptowane przez państwo, jak również akty stanowiące źródło negatywnej reakcji aparatu skarbowego<sup>158</sup>. Autor ten zauważył, że nie zawsze motywem działania władzy podatkowej jest naruszenie konkretnej normy prawnej, a znacznie częściej powodem takich właśnie reakcji są względy fiskalne<sup>159</sup>.

Uchylania się od opodatkowania nie można sprowadzić do „unikania zapłaty podatku bez unikania zobowiązania podatkowego”. Uchylaniem się od opodatkowania niewątpliwie będzie niewpłacenie kwoty wynikającej z deklaracji podatkowej, czy zeznania podatkowego. Jednakże uchylaniem się od opodatkowania jest również np. niezgłoszenie organowi podatkowemu darowizny lub zaniżenie jej wartości. W takim wypadku podatnik, poprzez zatajenie, doprowadza do niezgodnego z podatkowoprawnym stanem faktycznym wymiaru zobowiązania podatkowego, „unikając” tym samym zgodnego z rzeczywistością zobowiązania podatkowego. Tym samym występuje unikanie zapłaty bez unikania zobowiązania w ten sposób, że sprawca nie zapobiega powstaniu zobowiązania podatkowego, ale poprzez podejmowane przez siebie czynności, doprowadza do wymiaru tego zobowiązania w sposób niezgodny z rzeczywistością.

Precyzyjne określenie granicy, która oddziela zgodne z prawem unikanie opodatkowania od nielegalnego, zabronionego przez ustawodawcę uchylania się od podatków jest w praktyce bardzo trudne, gdyż zawilość prawa podatkowego, jak również złożoność możliwych stanów faktycznych zdają się uniemożliwiać dokonanie takiego ścisłego rozgraniczenia<sup>160</sup>.

Unikanie opodatkowania i uchylanie się od opodatkowania łączy jedna cecha wspólna tzn. prawo przeciwstawia się zarówno unikaniu opodatkowania, jak

---

<sup>156</sup> V. Uckmar, *General Report, “Studies on international fiscal law”, Vol. LXIIIa, Tax avoidance/Tax evasion*, International Fiscal Association, Kluwer, Rotterdam 1983, s. 20, cyt. za P. Karwat, *Obejście...*, s. 23.

<sup>157</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 23.

<sup>158</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 72.

<sup>159</sup> Tamże.

<sup>160</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 69.

i uchylaniu się od niego<sup>161</sup>. Skutki ekonomiczne i aspekt moralny tych zjawisk są na tyle zbliżone, że określa się je zbiorczym terminem *tax avoidance*, które można by określić jako niechęć do płacenia podatków<sup>162</sup>.

Uchylanie się od opodatkowania jest spowodowaniem niezgodnego z podatkowoprawnym stanem faktycznym wymiaru zobowiązania podatkowego.

„Uchylanie się” zachodzi więc wtedy, gdy zobowiązany mając obiektywną możliwość wykonania tego obowiązku, nie dopełnia go ze złej woli (por. uchwała SN z dnia 9 czerwca 1976r., sygn. VI KZP 13/75<sup>163</sup>, oraz m.in. wyrok SN z dnia 9 maja 1995 r.; sygn. III KRN 29/95<sup>164</sup>, wyrok SN z dnia 1 października 1997 r., sygn. IV KKN 297/97<sup>165</sup>). W takim przypadku występuje zasada *ultra posse nemo obligatur*. Powyższe wymaga jednego bardzo istotnego zastrzeżenia, że w przypadku uchylania się od opodatkowania, chodzi nie o obiektywną możliwość samej zapłaty zobowiązania podatkowego, a o obiektywną możliwość zachowania zgodnego z prawem przy wymiarze zobowiązania podatkowego. Podatnik, który nie ma możliwości zapłaty zobowiązania podatkowego, rzetelnie jednak dokonuje innych obowiązków, prawidłowo prowadząc dokumentację i składając zgodną z zaistniałym stanem faktycznym deklarację, nie uchyla się on od opodatkowania, a jedynie od zapłaty podatku.

Pojęcie uchylania się od opodatkowania obejmuje przede wszystkim celowe zachowanie podatnika, który zmierza do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej ich eliminacji. Jednakże obok tego występuje zjawisko „faktycznego uchylania się od podatku”, które nie jest działaniem umyślnym i zamierzonym, a jedynie wynikiem niekompetencji i niedbalstwa podatników, spowodowane: brakiem wiedzy podatników na temat prawa podatkowego, różnicami w interpretacji przepisów podatkowych, błędów w księgowości, błędami doradców podatkowych i biur rachunkowych<sup>166</sup>.

Podobnie jak unikanie opodatkowania, tak uchylanie się od opodatkowania, także występuje w aspekcie międzynarodowym i sprowadza się w praktyce do zatajenia przed organami podatkowymi państwa rezydencji informacji dotyczących posiadanego majątku, źródeł dochodu, dokonanych transakcji, jak i innych informacji mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego<sup>167</sup>. Uchylanie się od podatków w stosunkach międzynarodowych to uzyskana przy wy-

<sup>161</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 22.

<sup>162</sup> B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 11-12; P. Karwat, *Obejście...*, s. 22.

<sup>163</sup> OSNKW 1976 nr 7-8, poz. 86 Lex nr 17965

<sup>164</sup> OSNKW 1995 nr 9-10, poz. 64; Lex nr 20769.

<sup>165</sup> Prok. i Pr. 1998 nr 2, poz. 4 Lex nr 32252

<sup>166</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 94.

<sup>167</sup> Tamże, s. 91.



korzystaniu metod sprzecznych z obowiązującym prawem redukcja zobowiązań podatkowych, wynikająca z przepływu, lub jego braku, przez granice podatkowe osób lub kapitału<sup>168</sup>.

Wśród czynów uchylania się od opodatkowania wyróżnia się kategorię szczególną, a mianowicie oszustwo podatkowe<sup>169</sup>. Oszustwa podatkowe są formą umyślnego uchylania się od opodatkowania, które zasadniczo jest karalne na mocy prawa karnego. Pojęcie to obejmuje sytuacje umyślnego składania fałszywych deklaracji lub sporządzania fałszywych dokumentów<sup>170</sup>.

R. E. Hall i A. Rabushka twierdzą nawet, że uchylanie się od podatków to „grzeczna nazwa”, czy też „uprzejme określenie” oszustwa<sup>171</sup>.

Jednakże nie każde uchylanie się od opodatkowania stanowi oszustwo podatkowe. W przypadku oszustwa podatkowego musi występować „oszukańczy” charakter czynności sprawczej. Samo uchylanie się od opodatkowania, poprzez niepłacenie podatku, w przypadku ujawnienia właściwym organom przedmiotu i podstawy opodatkowania nie stanowi jeszcze „oszustwa podatkowego”, gdyż organy nie są w błędzie co do okoliczności istotnych dla wymiaru zobowiązania podatkowego. W związku z tym należy stwierdzić, że „uchylanie się od opodatkowania” przyjmuje dwie zasadnicze postaci.

Pierwszą z nich jest „uchylanie się od zapłaty podatku”. Jest to „unikanie zapłaty podatku bez unikania zobowiązania podatkowego”<sup>172</sup>. W takim wypadku zobowiązanie podatkowe powstaje i jest wymierzane bez zafalszowania ze strony podatnika. Podatnik jednakże w tym wypadku nie wypełnia tego zobowiązania.

Drugą formą jest „oszustwo podatkowe”, przejawiające się w tym podatnik zafalszowuje wymiar zobowiązania podatkowego poprzez dokonanie niezgodnego z podatkowoprawnym stanem faktycznym samowymiaru zobowiązania podatkowego lub przedstawienie organowi niezgodnych ze stanem rzeczywistym danych dotyczących przedmiotu lub podstawy opodatkowania, na podstawie których organ ten wydaje niezgodną z podatkowoprawnym stanem faktycznym decyzję wymiarową<sup>173</sup>.

<sup>168</sup> Tamże, s. 91.

<sup>169</sup> P. Karwat, *Obejście...*, s. 25.

<sup>170</sup> Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 czerwca 2012 roku w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowym (COM(2012) 351 final).

<sup>171</sup> R. E. Hall, A. Rabushka, *Podatek...*, s. 28 i 51.

<sup>172</sup> V. Uckmar, *General Report, "Studies on international fiscal law", Vol. LXIIIa, Tax avoidance/Tax evasion*, International Fiscal Association, Kluwer, Rotterdam 1983, s. 20, cyt. za P. Karwat, *Obejście...*, s. 23.

<sup>173</sup> Ustalającą lub określającą zobowiązanie podatkowe.

Jak zauważył J. Duży w przypadku uchylania się od opodatkowania, nawet dokonanego w drodze oszustwa podatkowego, mamy do czynienia z minimalizowaniem obciążeń podatkowych przez prowadzącego realną działalność gospodarczą podatnika. W konsekwencji Skarb Państwa otrzymuje mniejsze przychody z tytułu podatków, niż wynikałoby to z obowiązującego prawa. Natomiast nadużycia mechanizmów podatkowych nie mają na celu zminimalizowania ciężaru podatkowego, a jedynie instrumentalne wykorzystanie ich w celu uzyskania bezpodstawnych przysporzeń kosztem mienia Skarbu Państwa. Następuje to zwykle w oparciu o całą sieć podmiotów fingujących działalność gospodarczą. Skarb Państwa nie otrzymuje z tytułu takiej fikcyjnej działalności żadnych przychodów (poza symbolicznymi, związanymi z pozorowaniem działalności gospodarczej). związanych z oszukańczym procederem fałszowania faktur i towarzyszącymi im innych dokumentów, oraz dokonywanym oszustwem w związku ze składaniem nieprawdziwych deklaracji podatkowych, jest to więc tylko z podatkowy kontekst zachowań sprawczych. Mechanizmy podatkowe są w takim wypadku jedynie instrumentem pozwalającym sprawcom na dokonywanie uszczupień w mieniu Skarbu Państwa. Sprawcy takich zachowań wykorzystują mechanizmy podatkowe wbrew ich celom. Nadużywają konstrukcji określonych podatków po to, by godzić w mienie Skarbu Państwa. Wykracza to poza zjawisko uchylania się od opodatkowania, albowiem sprawcy nie ukrywają przed administracją podatkową prawdziwego zakresu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, ale tworzą fikcyjną rzeczywistość gospodarczą, podejmując przy tym szereg oszukańczych zabiegów<sup>174</sup>. Tym samym nie wchodzi w zakres oszustwa podatkowego te zachowania, w których zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści majątkowej kosztem mienia Skarbu Państwa, przy użyciu pustych faktur, niestwierdzających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, kwalifikowane jako czyny zabronione z kodeksu karnego, nie zaś kodeksu karnego skarbowego.

### 3. Pojęcie oszustwa podatkowego

Pojęcie „oszustwa podatkowego” jest powszechnie używane w języku potocznym i jest odnoszone do karalnych zachowań sprawców związanych z podatkami. Wobec faktu, że ustawodawca polski nie używa pojęcia „oszustwo podatkowe” powstaje problem zdefiniowania tego pojęcia na gruncie prawa polskiego i przypisania pojęciu oszustwa konkretnych typów deliktów z kodeksu karnego skarbowego.

<sup>174</sup> J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 29-30.



W literaturze wykształciło się pojęcie oszustwa podatkowego, częściowo przyjęte także w Polsce. Oszustwo podatkowe, zgodnie z art. 1741 francuskiego Powszechnego Kodeksu Podatkowego, jest to występek polegający na „podstępnym uchylaniu się bądź uśiłowaniu takiego uchylania się od wymiaru lub uiszczenia całości albo części podatku”<sup>175</sup>. Oszustwo podatkowe oznacza bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego. Jak zauważył P.M. Gaudemet dyspozycja ta zakłada więc istnienie faktów materialnych zmierzających do ominięcia podatku i zamiaru umyślnego popełnienia oszustwa<sup>176</sup>. Wśród czynów oszustwa podatkowego wyróżnia się m.in.: 1) zatajenie materialne, polegające na nieujawnieniu przedmiotu opodatkowania; 2) zatajenie rachunkowe, obejmujące wszelkie rodzaje oszustw z zakresu rachunkowości; 3) fałszywe kwalifikowanie, polegające na zatajeniu rzeczywistej sytuacji prawnej, przez upozorowanie takiej operacji, która jest niżej opodatkowana<sup>177</sup>. Za oszustwo podatkowe uznaje się także takie zachowanie podatnika, zmierzające do uchylenia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego<sup>178</sup>. Według P. Beltrame’a oszustwo może być definiowane jako „przestępstwo wobec prawa, popełniane w celu uniknięcia opodatkowania lub zmniejszenia jego wysokości”<sup>179</sup>. Dla francuskiej Rady do Spraw Podatków „oszustwo ma miejsce wówczas, gdy chodzi o umyślne zachowanie przestępcze, polegające głównie na zatajeniu części dochodów, a zwiększeniu kosztów. Oszustwo to jest przedmiotem domiaru (z powodu działania w złej wierze) i ewentualnie sankcji karnej. Jeżeli jednak podatnik, działając w dobrej wierze, niepoprawnie zastosował obowiązujące przepisy, traktuje się to jako zwykły błąd, którego korekta, dokonana przez urząd skarbowy, nie pociąga za sobą domiaru lub kary, z zastrzeżeniem odsetek za zwłokę”<sup>180</sup>. Jak stwierdza M. Bouvier niezależnie od przesłanek rzeczowych, przestępstwo oszustwa skarbowego powinno mieć znamiona umyślności, co administracja skarbową musi udowodnić. W rozumieniu ogólnym przestępstwo oszustwa skarbowego może polegać na umyślnym pominięciu zgłoszenia, na zatajeniu kwot podlegających opodatkowaniu, stworzeniu przez podatnika stanu fikcyjnej niewypłacalności, na niedopełnieniu obowiązku zaksięgowania lub zaksięgowaniu nieprawidłowym bądź niezgodnym z prawdą. Przepisy

<sup>175</sup> Cyt. za **P.M. Gaudemet**, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 531.

<sup>176</sup> Tamże.

<sup>177</sup> Tamże, s. 531-533, zob. także **P. Karwat**, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 27.

<sup>178</sup> **M. Kalinowski**, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 22.

<sup>179</sup> **P. Beltrame**, *L'impôt*, Édit. M.A. 1987 cyt. za **M. Bouvier**, *Wprowadzenie...*, s. 165-166.

<sup>180</sup> *Rapport au Président de la République*, Conseil des impôts 1977 cyt. za **M. Bouvier**, *Wprowadzenie...*, s. 166.

regulują – niezależnie od ogólnego przestępstwa oszustwa skarbowego – także przestępstwo o charakterze szczegółowym np. oszustwa w zakresie podatku VAT, sprzeciw wobec kontroli skarbowej, przedstawianie fałszywych lub niezgodnych z prawdą dokumentów w celu uzyskania ulg, niezależnie od ich rodzaju<sup>181</sup>.

Oszustwo podatkowe (*tax fraud*) definiowane jest także jako „umyślne uchylanie się od opodatkowania”<sup>182</sup>.

Zgromadzenie Parlamentarne Rady Europy zdefiniowało oszustwo podatkowe jako praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uniknąć swoich obowiązków prawnych oszukańczymi środkami<sup>183</sup>.

W literaturze polskiej nie zostało zdefiniowane pojęcie „oszustwa podatkowego”. W doktrynie są używane definicje oszustwa podatkowego zapożyczone z doktryny francuskiej<sup>184</sup> i anglosaskiej. W polskiej literaturze przedmiotu podkreśla się pewne odrębności. Jak zauważył P. Karwat zakres oszustwa podatkowego jest zbliżony do zakresu czynów karalnych, aczkolwiek nie powinno się stawiać znaku równości pomiędzy oszustwem, a przestępstwem podatkowym. Jako przykłady uchylania się od opodatkowania, które jednocześnie są oszustwami podatkowymi, autor ten wskazał: tworzenie fałszywych dokumentów o znaczeniu podatkowym, niezgłaszanie przedmiotu opodatkowania, przemyt, fikcyjne transakcje itp<sup>185</sup>.

Natomiast w literaturze prawa karnego skarbowego poruszona była kwestia kryminalizacji oszustwa podatkowego w kodeksie karnym skarbowym.

Za „oszustwa podatnika” związane z uchylaniem się (całkowitym lub częściowym) od podatku T. Grzegorzczak uznaje: 1) niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania (art. 54 kks), 2) firmanctwo (art. 55 kks), 3) oszustwo wobec organu podatkowego (art. 56 § 1-3 kks), 4) niewpłacenie w terminie podatku (art. 57 kks), 5) niezłożenie w terminie deklaracji (art. 56 § 4) oraz 6) wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 kks) lub zwrotu części VAT z wydatków na materiały budowlane (art. 76a)<sup>186</sup>.

<sup>181</sup> **M. Bouvier**, *Wprowadzenie...*, s. 128.

<sup>182</sup> **V. Uckmar**, *General Report*, „Studies on international fiscal law”, Vol. LXIIIa, *Tax avoidance/Tax evasion*, International Fiscal Association, Kluwer, Rotterdam 1983, s. 22-23, cyt. za **P. Karwat**, *Obejście...*, s. 25.

<sup>183</sup> *Rapport sur la coopération entre les Etats membres du Conseil de l'Europe pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe – 16 janvier 1978* [w:] *L'évasion et la Fraude Fiscales Internationales*, Colloque de 5-7 mars 1980 (Strasbourg), Recueil des documents, Amsterdam 1981, s. 171 i n. cyt. za: **M. Kalinowski**, *Granice...*, s. 23.

<sup>184</sup> Zob. **M. Kalinowski**, *Granice...*, s. 22.

<sup>185</sup> **P. Karwat**, *Obejście...*, s. 25-26.

<sup>186</sup> **T. Grzegorzczak**, *Kodeks...*, s. 311.

Odmienne stanowisko w tej kwestii zajęli P. Kardas i G. Łabuda<sup>187</sup>, którzy za oszustwo podatkowe uznali jedynie delikt z art. 76 kks. Autorzy ci stwierdzili, że wskazane wyżej czyny, poza deliktem z art. 76 kks, pozbawione są elementu wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu, które stanowią charakterystyczne znamiona oszustwa. Wskazali oni mianowicie, że zbliżony charakter do oszustwa podatkowego z art. 76 kks posiadają typy z art. 54, 55 i 56 § 1-3 kks, ustawodawca nie wprowadził jednak do zespołu znamion ustawowych tych typów znamienia wprowadzenia w błąd organu podatkowego lub płatnika, przez co dla realizacji znamion tego deliktu wystarczające jest zachowanie sprawcy w ogóle nie wywołujące błędu. Autorzy ci podnoszą, że realizacja znamion z art. 56 kks najczęściej wiąże się z wywołaniem przez sprawcę błędu, jednakże okoliczność ta pozostaje prawnokarnie irrelevantna<sup>188</sup>.

Jeszcze inne stanowisko zaprezentował L. Wilk, który uznał za oszustwo delikty określone w art. 76 i art. 76a kks oraz art. 56 § 1-3 kks<sup>189</sup>. Odnośnie czynu z art. 54 kks autor ten uznał, że nie należy nazywać tego czynu oszustwem, gdyż w jego przypadku jest to wyłącznie zaniechanie, zaś określenie prostego zaniechania oszustwem „wydaje się sprzeczne z intuicyjnym odczuciem”<sup>190</sup>. Odnośnie czynu z art. 55 kks L. Wilk wskazał, że z jednej strony chodzi tu o zatajenie działalności gospodarczej lub jej rzeczywistych rozmiarów, co zbliża ten czyn do zatajenia z art. 54 kks, z drugiej zaś o posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego – podstawionego – podmiotu, czyli o rodzaj wprowadzenia w błąd co do tożsamości danego przedsiębiorcy. W związku z tym stwierdził, że firmanctwo stanowi zarówno odmianę zarówno uchylania się od opodatkowania, jak i oszustwa podatkowego, dlatego też postanowił uznać ten delikt, jako nie stanowiący oszustwa podatkowego<sup>191</sup>.

W przedmiotowej pracy jako punkt wyjścia do dalszych rozważań należałoby przyjąć definicję oszustwa podatkowego wypracowaną przez Zgromadzenie Parlamentarne Rady Europy oraz klasyfikację oszustw zaproponowaną przez T. Grzegorzcyka.

W prawie podatkowym został stworzony pewien ład idealny, w którym podatnicy mają obowiązek sami obliczać ciężące na nich obciążenia podatkowe i odprowadzać podatki do organów podatkowych lub też zgłaszać odpowiednie dane organom podatkowym, na podstawie których organ dokona wymiaru podatku. Jest

<sup>187</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 3, s. 60-86.

<sup>188</sup> Tamże, s. 62.

<sup>189</sup> L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s., s. 75.

<sup>190</sup> Tamże.

<sup>191</sup> Tamże, s. 76.

on oparty na swego rodzaju zaufaniu organów podatkowych do podatników, zakładającym że w sposób prawidłowy i zgodny z przepisami prawa dokonają oni wymiaru podatku i podadzą pełne i prawdziwe dane na poparcie samowymiaru albo że dostarczą oni zgodnych z rzeczywistym stanem dane, na których podstawie organ dokona wymiaru podatku. Jest to jednak zaufanie ograniczone. Państwo, czy też jednostka samorządu terytorialnego, działające przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej mogą skontrolować zarówno dokonany samowymiar, jak i zadeklarowane przez podatników okoliczności. Zauważyć w związku z tym należy, że każde działanie podatnika, czy też innych podmiotów, polegające na niezgłaszaniu organom podatkowym stosownych danych, czy też podawaniu nieprawdziwych danych, stanowi naruszenie tego ładu i nadużycie zaufania. Niezgłaszanie danych, w sytuacji prawnego obowiązku ich zgłaszania, stanowi wobec tego oszustwo podatnika, tak samo jak podawanie nieprawdziwych danych.

Przy oszustwie podatkowym następuje zafałszowanie powstawania i wymiaru zobowiązania podatkowego. Takie zobowiązanie nie jest zgodne z zobowiązaniem, które powstałoby, gdyby takiego oszustwa nie było.

Naruszenie norm prawnopodatkowych, nakładających obowiązki rzetelnego zgłoszenia organowi podatkowemu danych, takich jak: podstawa opodatkowania, przedmiot opodatkowania i doprowadzenie przez to do niezgodnego ze stanem rzeczywistym zobowiązania podatkowego ma wymiar relewantny prawnokarnie<sup>192</sup> i decyduje o bycie oszustw podatkowych.

Tym samym zobowiązanie podatkowe stanowi przedmiot czynności wykonawczej<sup>193</sup> oszustwa podatkowego.

W języku potocznym pod pojęciem oszustwa rozumie się świadome wprowadzenie kogoś w błąd lub wyzyskanie czyjegoś błędu dla własnej korzyści<sup>194</sup>. Błąd, mówiąc najogólniej, jest to niezgodne ze stanem rzeczywistym wyobrażenie o tej rzeczywistości. Oszustwo jest to zachowanie mające na celu uzyskanie korzyści, przy czym korzyść tę, w potocznym rozumieniu tego słowa, należy rozumieć szeroko, gdyż może mieć ona charakter majątkowy lub niemajątkowy. Taką korzyścią dla oszusta może być np. swoista satysfakcja czerpana z oszukania innej osoby.

W świetle dotychczasowych ustaleń, należy przyjąć, że oszustwo podatkowe stanowi ujęcie „oszukańczego” uchylania się od opodatkowania w kategoriach prawa karnego.

<sup>192</sup> Por. przeciwnie **P. Kardas, G. Łabuda**, *Kryminalizacja...*, s. 62.

<sup>193</sup> Zob. **K. Buchała, A. Zoll**, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997, s. 153; **T. Bojarski**, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2006, s. 107.

<sup>194</sup> *Słownik języka polskiego. Tom II*, pod red. naukową M. Szymczaka, Warszawa 1994, s. 563; zob. także *Słownik języka polskiego*, pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łempickiej, Warszawa 1968, s. 523.

Pojęcie „oszustwa” jest pojęciem używanym w doktrynie i w orzecznictwie dla określenia szeregu przestępstw i wykroczeń zarówno prawa karnego powszechnego, jak i prawa karnego skarbowego.

Jest ono natomiast rzadko używane przez polskiego ustawodawcę. Pojęcie to występuje w art. 287 § 3 kk oraz w art. 87 § 2 kks. Ustawodawca nie zawarł w żadnym z aktów prawnych legalnej definicji wykładni oszustwa. W związku z tym należy szukać wyjaśnienia tego pojęcia w orzecznictwie oraz poglądach doktryny.

Ustawodawca używa pojęcia oszustwa w art. 287 § 3 kk, który stanowi, że „jeżeli oszustwo popełniono na szkodę osoby najbliższej, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego”. Przepisy art. 287 § 1 i 2 kk nie używają natomiast pojęcia oszustwa, lecz z zestawienia tych przepisów należy wnioskować, że przestępstwo określone w art. 287 § 1 kk jest z woli ustawodawcy przestępstwem oszustwa. Oszustwo sklasyfikowane w tym przepisie jest to tzw. oszustwo komputerowe<sup>195</sup>.

Ustawodawca używa pojęcia oszustwa także w przepisie art. 87 § 2 kks, który stanowi, że karze przewidzianej w art. 87 § 1 kks „podlega sprawca, jeżeli oszustwo celne dotyczy towaru lub usługi w obrocie z zagranicą, co do których istnieje reglamentacja pozataryfowa”. Przepis ten odnosi się w sposób wyraźny do art. 87 § 1 kks, co wskazuje na to, że przestępstwo z art. 87 § 1 jest z woli ustawodawcy przestępstwem określanym mianem „oszustwa celnego”<sup>196</sup>.

Już z pobieżnej analizy przepisów prawa należy dojść do wniosku, iż powołane powyżej przepisy art. 287 kk oraz art. 87 kks nie są jedynymi przepisami, które odpowiadają pojęciu oszustwa.

Klasycznym przestępstwem, określanym w orzecznictwie i w literaturze mianem „oszustwa” jest występki określony w art. 286 § 1 kk<sup>197</sup>. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialności karnej podlega ten kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu

<sup>195</sup> Szerzej omówię ten przepis w dalszej części pracy.

<sup>196</sup> Szerzej omówię ten przepis w dalszej części pracy.

<sup>197</sup> Zob. m.in. wyrok SN z dnia 30 sierpnia 2000 r., sygn. V KKN 267/00 (OSNKW 2000 Nr 9-10, poz. 85); odpowiednikiem przepisu art. 286 kk był art. 205 dkk; przepis art. 286 kk obejmuje swoim zakresem również dawne tzw. oszustwo handlowe i oszustwo przy dostawach uregulowane w art. 225 dkk – zob. m.in. **M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas**, *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny. Z. 21. Przestępstwa przeciwko mieniu*, Warszawa 1998, s. 180-181; monograficzne opracowanie przestępstwa oszustwa przedstawił **J. Bednarzak**, *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971; natomiast na temat oszustwa w handlu zob. **Z. Szczurek**, *Oszustwo w handlu na szkodę nabywcy w polskim prawie karnym*, Warszawa 1976; zob. także **T. Oczkowski**, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004.

lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania. Przepięstwo stypizowane w tym przepisie nie odpowiada całkowicie przytoczonemu powyżej potocznemu pojęciu oszustwa, obejmuje bowiem, poza wprowadzeniem w błąd lub wyzyskaniem błędu wyzyskanie „niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania”, a nadto korzyść określona w tym przepisie musi być korzyścią majątkową.

Jak słusznie zauważa J. Bednarzak, charakterystyczny dla oszustwa i odróżniający je od innych przestępstw przeciwko mieniu jest sposób działania sprawcy, polegający na wprowadzeniu w błąd, na wyzyskaniu błędu i na wyzyskaniu niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania<sup>198</sup>. Błąd jest to tego rodzaju stosunek poznającego podmiotu, czyli jego świadomości co do obiektywnej rzeczywistości, który charakteryzuje niezgodność świadomości z rzeczywistością, a jej odbiciem w świadomości w ramach jakiegoś aktu poznawczego<sup>199</sup>. Wprowadzenie w błąd polega na tym, że sprawca swoimi podstępными zabiegami doprowadza inną osobę do mylnego wyobrażenia o rzeczywistym stanie rzeczy<sup>200</sup>. Działania sprawcy zmierzającego do wprowadzenia pokrzywdzonego w błąd nie muszą przybierać form jakiegoś szczególnego podstępu, czy też charakteryzować się szczególną przebiegłością<sup>201</sup>. Wyzyskanie błędu odnosi się do sytuacji, gdy sprawca wykorzystuje dla swego celu już istniejące, niezgodne z rzeczywistością opinie lub wyobrażenia<sup>202</sup>, wyzyskanie zaś niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania polega na doprowadzeniu w jakikolwiek sposób do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez osobę nie posiadającą zdolności do prawidłowej oceny podejmowanych działań<sup>203</sup>.

Do zespołu znamion oszustwa z art. 286 § 1 kk należy też skutek w postaci niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Przez rozporządzenie mieniem rozumieć należy wszelkie czynności prowadzące do zmiany we władaniu mieniem<sup>204</sup>. Niekorzyść może wynikać z braku ekwiwalentu lub też z niewspółmierności ekwiwalentu do świadczenia<sup>205</sup>.

<sup>198</sup> J. Bednarzak, *Przestępstwo oszustwa...*, s. 32.

<sup>199</sup> W. Wolter, *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965, s. 8.

<sup>200</sup> E. Pływaczewski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, pod red. O. Górniok, Warszawa 2004, s. 784.

<sup>201</sup> B. Michalski [w:] *Kodeks...*, s. 860.

<sup>202</sup> O. Górniok [w:] O. Górniok, S. Hoc, M. Kalitowski, S. M. Przyjemski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, Gdańsk 2002, s. 1182.

<sup>203</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Nowa...*, s. 191; zob. także wyrok SN z dnia 27 października 1986 r., sygn. II KR 134/86, OSNPG 1987 nr 7, poz. 80, Lex nr 17787.

<sup>204</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Nowa...*, s. 192.

<sup>205</sup> J. Bednarzak, *Znamiona przestępstwa oszustwa (art. 205 § 1 kk)*, Nowe Prawo 1972 nr 5, s. 705.



Przedmiotem ochrony (zamachu) przestępstwa oszustwa jest mienie<sup>206</sup>. Natomiast przedmiotem czynności wykonawczej jest osoba doprowadzona do niekorzystnego rozporządzenia mieniem oraz mienie jako przedmiot niekorzystnego rozporządzenia<sup>207</sup>. Pojęcie mienia jest używane w szerokim tego słowa znaczeniu, obejmującym rzeczy ruchome, nieruchomości i wszelkie prawa majątkowe<sup>208</sup>.

Przestępstwo z art. 286 § 1 kk jest przestępstwem ogólnosprawczym, które może popełnić każdy człowiek zdolny do poniesienia odpowiedzialności.

Oszustwo z art. 286 § 1 kk może być przestępstwem popełnionym tylko umyślnie z zamiarem bezpośrednim, kierunkowym, obejmującym cel i sposób działania<sup>209</sup>. Zachowanie sprawcy nacechowane jest celem osiągnięcia korzyści majątkowej. Korzyścią majątkową jest, na podstawie art. 115 § 4 kk, korzyść dla: siebie, innej osoby fizycznej lub prawnej, jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej lub grupy osób prowadzącej zorganizowaną działalność przestępczą.

Oszustwem tzw. „pokradzieżowym”<sup>210</sup> jest nazywane przestępstwo z art. 286 § 2 kk. Zachowanie się sprawcy przestępstwa oszustwa „pokradzieżowego” polega na żądaniu korzyści majątkowej w zamian za zwrot bezprawnie zabranej rzeczy<sup>211</sup>. Jednakże przepis art. 286 § 2 kk nie wymaga, ażeby żądający korzyści majątkowej sprawca stosował jakiegokolwiek oszukańcze zabiegi<sup>212</sup>, bowiem w opisie znamion czynu z art. 286 § 2 kk, brak jest charakterystycznych dla oszustwa typu podstawowego elementów „wprowadzenia pokrzywdzonego w błąd”, „wyzyskania jego błędu” albo „wyzyskania niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania”<sup>213</sup>. Przestępstwo

<sup>206</sup> **M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas**, *Nowa...*, s. 183; **M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas** [w:] G. Bogdan, K. Buchała, Z. Cwiąkański, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, M. Rodzyńkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks...*, s. 150;

<sup>207</sup> Zob. **O. Górniok, D. Pleńska** [w:] *System prawa karnego. O przestępstwach w szczególności, Tom IV, Część 2*, pod. red. I. Andrejewa, L. Kubickiego, J. Waszczyńskiego, por. **B. Michalski** [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz. Tom II*, pod. red. A. Wąska, Warszawa 2004, s. 858.

<sup>208</sup> Zob. **E. Plywaczewski** [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, pod. red. O. Górniok, Warszawa 2004, s. 783, por. m.in. **M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas** [w:] *Kodeks karny. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, Kraków 1999, s. 150; **O. Górniok, D. Pleńska** [w:] *System...*, s. 418;

<sup>209</sup> Wyrok SN z dnia 22 listopada 1973 r., sygn. III KR 278/73, OSNPG 1974, nr 7, poz. 81.

<sup>210</sup> Zob. m.in. **S. Łagodziński**, *Oszustwo pokradzieżowe*, Prok. i Pr. 1998 nr 5, s. 33-42.

<sup>211</sup> **G. Pala**, *Czyn z art. 286 § 2 kk – oszustwo czy inne przestępstwo*, Prok. i Pr. 2001 nr 6, s. 40.

<sup>212</sup> **O. Górniok** [w:] O. Górniok, S. Hoc, M. Kalitowski, S. M. Przyjemski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek, *Kodeks...*, s. 1184.

<sup>213</sup> **B. Michalski**, *Przestępstwa przeciwko mieniu. Rozdział XXXV kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 212.

z art. 286 § 2 należałoby z punktu widzenia systematyki traktować jako odmianę oszustwa, jednakże jak zauważył B. Michalski stwierdzenie takie może budzić wątpliwości, związane już tylko z zawartym w tym przepisie znamieniem czasownikowym – „żąda korzyści majątkowej” w zamian za zwrot bezprawnie zabranej rzeczy, które jest bardziej charakterystycznym dla wymuszenia niż dla oszustwa<sup>214</sup>. Stąd też podnieść należy, że pomimo uregulowania tego występkę łącznie z oszustwem w jednym artykule 286 kk, występki ten nie stanowi oszustwa, ze względu na brak w zachowaniu sprawcy oszukańczych działań. Przy braku bowiem dodatkowych okoliczności, zachowanie wyrażające się w żądaniu korzyści majątkowej w zamian za zwrot bezprawnie zabranej rzeczy, pozbawione jest elementu stanowiącego istotę oszustwa, a mianowicie wprowadzenia w błąd, czy wyzyskania błędu<sup>215</sup>.

Oszustwem telekomunikacyjnym<sup>216</sup> jest określany występki z art. 285 § 1 kk, w którym penalizowane jest zachowanie sprawcy, który włączając się do urządzenia telekomunikacyjnego, uruchamia na cudzy rachunek impulsy telefoniczne. B. Michalski zauważył, że ten występki zawiera pewne podobieństwa zarówno do kradzieży lub przywłaszczenia, jak i oszustwa. Przestępstwo to w istocie sprowadza się do „doprowadzenia innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem”, które w wypadku występkę z art. 285 § 1 kk polega na tym, że ponosi ona nieuzasadnione koszty uruchomienia na jej rachunek impulsów telefonicznych przez sprawcę. Jednakże różnica między przestępstwem z art. 285 § 1 kk polega na tym, że gdy w wypadku oszustwa pokrzywdzony ma jakieś wyobrażenie o swoim działaniu w zakresie rozporządzenia mieniem, chociaż jest to wyobrażenie błędne, bowiem powstało wskutek wprowadzenia go przez sprawcę w błąd albo wyzyskania przez sprawcę jego błędu lub niezdolności do pojmowania przedsiębranego działania, to w wypadku przestępstwa z art. 285 § 1 kk pokrzywdzony w ogóle nie wie, że w istocie „płaci za coś, czego sam nie wykorzystał”. Stąd też występki z art. 285 § 1 kk stanowi nowy, samodziśny typ przestępstwa, którego istotą jest spowodowanie w szczególności szkody w mieniu innej osoby, polegającej na tym, że osoba ta ponosi wyższe, nieuzasadnione koszty związane z użytkowaniem w sposób legalny z urządzenia telekomunikacyjnego<sup>217</sup>.

<sup>214</sup> Tamże, s. 210; Tenże [w:] *Kodeks...*, s. 875.

<sup>215</sup> **A. Pyka**, *Wybrane postaci przestępstwa oszustwa w polskim prawie karnym – oszustwo kredytowe i oszustwo asekuracyjne*, niepublikowana praca doktorska napisana w Zakładzie Prawa Karnego Materialnego Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1999, s. 31.

<sup>216</sup> Zob. m.in. **W. Jaroń**, *Prawnokarna ochrona praw konsumentów*, PUG 2004, nr 6, s. 4.

<sup>217</sup> **B. Michalski** [w:] *Kodeks...*, s. 842.



Przestępstwem określanym mianem „oszustwa komputerowego” jest występpek uregulowany w przepisie art. 287 § 1 kk, zgodnie z którym penalizowane jest zachowanie sprawcy, podejmowane w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub wyrządzenia innej osobie szkody, polegające na wpływaniu, bez upoważnienia, na automatyczne przetwarzanie, gromadzenie lub przesyłanie informacji lub zmienianiu, usuwaniu albo wprowadzaniu nowych zapisów na komputerowym nośniku informacji. Zachowanie sprawcy realizującego znamiona przestępstwa oszustwa komputerowego może przybierać różne formy wyliczone w przepisie art. 287 § 1 kk i może polegać na: 1) wpływaniu na automatyczne przesyłanie informacji, 2) wpływaniu na automatyczne gromadzenie informacji, 3) wpływaniu na automatyczne przesyłanie informacji, 4) zmienianiu zapisów na komputerowym nośniku informacji, 5) usuwaniu zapisów z komputerowego nośnika informacji albo na 6) wprowadzaniu nowych zapisów na komputerowy nośnik informacji<sup>218</sup>.

Sprawca tego przestępstwa oddziałuje bezpośrednio na urządzenia lub procesy techniczne związane z automatycznym gromadzeniem, przetwarzaniem i przesyłaniem danych, nie zaś na inną osobę<sup>219</sup>. Jednakże nie jest to błąd, o jakim jest mowa w przypadku oszustwa „klasycznego”. A. Adamski przyjmuje, że czynność sprawcza polega na wprowadzeniu maszyny w błąd<sup>220</sup>. Jednakże, jak zauważają R. Korczyński i R. Koszut, tradycyjne pojęcie błędu nie odpowiada procesom technicznym zachodzącym przy popełnianiu przestępstwa oszustwa komputerowego, gdyż dopóki nie będziemy mieli do czynienia z cybernetyczną „sztuczną inteligencją” opartą na rozwiniętej siatce neuronowej, nie będzie można mówić o rozbieżności z rzeczywistością w świadomości maszyny, przez wprowadzenie jej w błąd lub jego wyzyskanie<sup>221</sup>.

Występek z art. 287 § 1 kk jest przestępstwem materialnym, gdyż do zespołu jego znamion zalicza się skutek w postaci dokonania zmiany (wpływu) w automatycznym przetwarzaniu, gromadzeniu lub przesyłaniu informacji lub dokonaniu zmiany, usunięcia, albo wprowadzenia nowego zapisu na komputerowym nośniku informacji. Jednakże w oszustwie komputerowym brak jest występującego w klasycznym oszustwie znamienia skutku w postaci niekorzystnego rozporządzenia mieniem<sup>222</sup>.

<sup>218</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, Kraków 1999, s. 177.

<sup>219</sup> P. Kardas, *Oszustwo...*, s. 52.

<sup>220</sup> A. Adamski, *Prawo karne komputerowe*, Warszawa 2000, s. 115.

<sup>221</sup> R. Korczyński, R. Koszut, „Oszustwo” komputerowe, *Prok. i Pr.* 2002 nr 2, s. 19.

<sup>222</sup> P. Kardas, *Oszustwo...*, s. 53.

Innym przestępstwem określanym mianem oszustwa jest tzw. „oszustwo kredytowe”<sup>223</sup> uregulowane w art. 297 kk<sup>224</sup>. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialności karnej podlega ten, kto, w celu uzyskania dla siebie lub innej osoby kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego, przedkłada fałszywe lub stwierdzające nieprawdę dokumenty albo nierzetelne, pisemne oświadczenia dotyczące okoliczności mających istotne znaczenie dla uzyskania takiego kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego. Na podstawie art. 297 § 2 kk penalizowane jest zachowanie sprawcy, który wbrew ciążącemu na nim obowiązkowi, nie powiadamia właściwego organu lub instytucji o powstaniu okoliczności mogących mieć wpływ na wstrzymanie lub ograniczenie wysokości udzielonego kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego. W art. 297 kk zawarte są dwa typy oszustwa (§ 1 i § 2) różniące się między sobą przede wszystkim etapem uzyskiwania przez sprawcę świadczeń z tytułu chronionych w tym przepisie instytucji (w § 1 składanie wniosku o ich udzielenie, w § 2 – etap po jego złożeniu)<sup>225</sup>.

Konstrukcja strony przedmiotowej przestępstwa spenalizowanego w art. 297 § 1 kk składa się z trzech elementów: 1) występowanie przez sprawcę w imieniu własnym lub innej osoby (podmiotowa okoliczność modalna), 2) występowanie przed określoną instytucją o dany instrument finansowy (przedmiotowa okoliczność modalna), 3) właściwa czynność sprawcza (przedłożenie określonego dokumentu lub oświadczenia)<sup>226</sup>. Zachowanie sprawcy przestępstwa przewidzianego w art. 297 § 1 kk polegać może na: 1) przedkładaniu fałszywych dokumentów, 2) przedkładaniu dokumentów stwierdzających nieprawdę, 3) przedkładaniu nierzetelnych pisemnych oświadczeń, dotyczących okoliczności mających istot-

<sup>223</sup> Zob. **O. Górniok**, *Przestępstwa gospodarcze. Rozdział XXXVI i XXXVII Kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 25. Autorka wskazała że nazwanie tego przestępstwa oszustwem kredytowym, mimo że zawierający go przepis udziela ochrony także innym instytucjom gospodarczym, uzasadnia fakt, iż to właśnie kredyt jest najczęściej atakowaną z tych instytucji; autorka zauważyła, że błędem jest odnoszenie do tego typu przestępstwa nazwy „oszustwo kapitałowe”, gdyż taką nazwę nosi już tradycyjnie typ przestępstwa ujęty w art. 311 kk; używane w doktrynie są też nazwy „oszustwo finansowe” zob. **R. Zawłocki**, *Oszustwa gospodarcze. Analiza przepisów art. 297 i 298 kk*, M. Pr. 2003 nr 6, s. 258, autor ten uważa, że bardziej właściwą nazwą dla tego przestępstwa jest „dezinformacja finansowa”, gdyż istotą przestępstwa z art. 297 kk jest bowiem karalna dezinformacja instytucji finansowej, w celu uzyskania od niej środków finansowych. W dalszej części pracy będę jednakże używał utrwalonej już nazwy „oszustwo kredytowe”.

<sup>224</sup> Uregulowane poprzednio w art. 3 nieobowiązującej ustawy z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego (Dz.U. Nr 126, poz. 615).

<sup>225</sup> **O. Górniok**, *Przestępstwa ...*, s. 27-28.

<sup>226</sup> **R. Zawłocki** [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz. Tom II*, pod. red. A. Wąska, Warszawa 2004, s. 10.

ne znaczenie dla uzyskania kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego<sup>227</sup>. Przestępstwo z art. 297 § 1 kk należy do przestępstw kierunkowych, znamiennych celem działania. Sprawca dopuszcza się tego przestępstwa, np. gdy chce uzyskać kredyt i ma świadomość że do jego uzyskania zmierza poprzez oszukańcze zabiegi, polegające na przedkładaniu fałszywych dokumentów albo nierzetelnych oświadczeń<sup>228</sup>. W odróżnieniu do przestępstwa oszustwa klasycznego z art. 286 § 1 kk brak jest wymogu, by sprawca wyłudzający kredyt działał w celu osiągnięcia korzyści majątkowej<sup>229</sup>, gdyż działać ma on jedynie z zamiarem uzyskania kredytu, który to zamiar nie jest równoznaczny z zamiarem osiągnięcia korzyści majątkowej. Przestępstwo z art. 297 § 1 kk, w odróżnieniu do przestępstwa oszustwa klasycznego z art. 286 § 1 kk, jest przestępstwem bezskutkowym, z narażenia abstrakcyjnego. Z popełnieniem przestępstwa przewidzianego w art. 297 § 1 będziemy mieli do czynienia już wówczas, gdy sprawca przedłoży fałszywe lub stwierdzające nieprawdę dokumenty albo nierzetelne pisemne oświadczenia, chociażby owe przedłożenia nie doprowadziły do uzyskania kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego<sup>230</sup>.

Zachowanie sprawcy przestępstwa określonego w art. 297 § 2 kk polega na niepowiadomieniu właściwego organu lub instytucji o powstaniu okoliczności mogących mieć wpływ na wstrzymanie lub ograniczenie wysokości kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego.

W przeciwieństwie do oszustwa klasycznego z art. 286 § 1 kk oraz oszustwa z art. 297 § 1 kk w przypadku tego przestępstwa nie jest wymagany zamiar kierunkowy. Przestępstwo z art. 297 § 2 kk, podobnie jak z art. 297 § 1 kk, jest przestępstwem bezskutkowym, a jego dokonanie wyznacza upływ terminu, jaki ewentualnie był przez daną instytucję określony dla powiadomienia jej o zaistniałych zmianach.

Obydwa typy oszustwa z art. 297 kk stanowią czyny na przedpolu oszustwa klasycznego<sup>231</sup>, bowiem obejmują swoim zakresem czynności sprawcze, które nie są obejmowane przez art. 286 § 1 kk.

<sup>227</sup> **P. Kardas** [w:] *Kodeks karny. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, Kraków 1999, s. 308.

<sup>228</sup> **A. Pyka**, *Wybrane...*, s. 77; Autorka ta przyjmuje, że jest to przypadek czystego zamiaru bezpośredniego.

<sup>229</sup> **A. Pyka**, *Wybrane...*, s. 80.

<sup>230</sup> **P. Kardas** [w:] *Kodeks karny. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, op.cit, s. 313.

<sup>231</sup> **A. Pyka**, *Wybrane...*, s. 112.

Przepis art. 298 kk przewiduje odpowiedzialność za tzw. „oszustwo ubezpieczeniowe”<sup>232</sup>, „oszustwo asekuracyjne”<sup>233</sup> lub „przestępstwo upozorowania wypadku ubezpieczeniowego”<sup>234</sup> i kryminalizuje on zachowanie sprawcy polegające na powodowaniu zdarzenia będącego podstawą do wypłaty odszkodowania z tytułu umowy ubezpieczenia, podejmowane w celu uzyskania takiego odszkodowania<sup>235</sup>.

Przedmiotem ochrony wskazanym przez cel działania sprawcy (uzyskanie odszkodowania z tytułu ubezpieczenia) są ponadindywidualne interesy ubezpieczycieli. Jednocześnie przepis obejmuje swą ochroną interes społeczny, którego zabezpieczeniu służy prawidłowe funkcjonowanie instytucji ubezpieczeń<sup>236</sup>.

Typ przestępstwa z art. 298 kk stanowi w praktyce czynność przygotowawczą do popełnienia oszustwa ubezpieczeniowego, polegającego na wprowadzeniu w błąd ubezpieczyciela co do faktycznych przyczyn zdarzenia dającego podstawę do wypłaty odszkodowania i doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci podjęcia decyzji o wypłacie odszkodowania<sup>237</sup>.

Jeżeli sprawca nie powoduje, a tylko pozoruje zdarzenie w celu uzyskania odszkodowania z tytułu ubezpieczenia (np. uszkadza samochód dla upozorowania, iż uległ wypadkowi), to dopuszcza się usiłowania przestępstwa oszustwa zwykłego z art. 286 § 1 kk<sup>238</sup>.

Oszustwami „kapitałowymi”<sup>239</sup> są określane przestępstwa z art. 311 kk, zgodnie z którym odpowiedzialności karnej podlega ten kto, w dokumentacji związanej z obrotem papierami wartościowymi, rozpowszechnia nieprawdziwe informacje

<sup>232</sup> **O. Górniok** [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom 10. Prawo karne gospodarcze*, pod red. O. Górnioka, Warszawa 2003, s. 93; **P. Kardas** [w:] *Kodeks karny. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, *op.cit.*, s. 323.

<sup>233</sup> **E. Kędra**, *Oszustwa asekuracyjne i inne przestępstwa na szkodę wierzycieli (cz. 1)*, Wiadomości Ubezpieczeniowe 1996 nr 4-6, s. 18.

<sup>234</sup> Zob. **L. Pohl**, *Przestępstwo tzw. oszustwa ubezpieczeniowego (art. 298 kk) – uwagi zasadnicze*, RPEiS 2001, nr 4, s. 78-87; **R. Zawłocki** [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz. Tom II*, pod. red. A. Wąska, Warszawa 2004, s. 1087, **R. Zawłocki**, *Oszustwa ...*, s. 258.

<sup>235</sup> Przestępstwo to było uprzednio kryminalizowane w art. 4 § 1 ustawy o ochronie obrotu gospodarczego.

<sup>236</sup> **O. Górniok** [w:] *Prawo...*, s. 93.

<sup>237</sup> **W. Jarocho**, *Problemy konstrukcji prawnych w zakresie zwalczania przestępczości ubezpieczeniowej*, Prok. i Pr. 2000 nr 6, s. 38.

<sup>238</sup> **O. Górniok** [w:] O. Górniok, S. Hoc, M. Kalitowski, S. M. Przyjemski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek, *Kodeks...*, s. 1215; odnośnie pozoracji zob. szerzej **B. Sygit**, *Zachowania pozorujące przestępstwa i ich zwalczanie*, Warszawa-Poznań 1985.

<sup>239</sup> **T. Oczkowski**, *Oszustwo...*, s. 192-217, **T. Oczkowski, J. Bojarski**, *Przestępstwo oszustwa kapitałowego*, Monitor Prawniczy 1999, nr 7, s. 15-19; zob. także **O. Górniok** [w:] *Prawo gospodarcze ...*, s. 436-442 oraz **R. Kuciński**, *Oszustwo kapitałowe*, Gazeta Sądowa 1998 nr 6, s. 22-23 i 46, którzy używają nazwy „oszustwo kapitałowe” jedynie do występuku z art. 311 kk.

lub przemilcza informacje o stanie majątkowym oferenta, mające istotne znaczenie dla nabycia, zbycia papierów wartościowych, podwyższenia albo obniżenia wkładu.

Czynem określanym „oszustwem celnym”<sup>240</sup> lub „wprowadzeniem w błąd”<sup>241</sup> jest czyn określony w art. 87 kks. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialności karnej skarbowej podlega ten, kto przez wprowadzenie w błąd organu uprawnionego do kontroli celnej naraża należność celną na uszczuplenie. Czynność sprawcza tego przestępstwa skarbowego obejmuje wprowadzenie w błąd organu celnego. Czynu dopuszcza się każdy, kto poddaje się obowiązkowi przedstawienia towarów organowi celnemu i zgłoszenia celnego, ale wprowadza ten organ w błąd, co do kwestii istotnych dla ustalenia należności celnej (§ 1) lub dla funkcjonowania innych ograniczeń celnych (§ 2)<sup>242</sup>. Skutkiem tego deliktu jest narażenie na uszczuplenie należności celnej.

Przepis art. 92 § 1 kks kryminalizuje narażenie organu celnego na bezpodstawny zwrot lub umorzenie należności celnych przez wprowadzenie w błąd organu celnego. Delikt z art. 92 kks jest określany mianem „narażenia na bezpodstawny zwrot lub umorzenie należności celnej”<sup>243</sup> lub „oszustwa celnego”<sup>244</sup>. Czynnością wykonawczą jest w przypadku tego czynu wprowadzenie w błąd organu celnego, a więc wytworzenie u tego organu błędnego przekonania o istnieniu podstawy do zwrotu lub umorzenia należności, zaś skutkiem jest narażenie na bezpodstawny zwrot lub umorzenie należności celnych.

Wszystkie przestępstwa oszustwa charakteryzują się oszukańczym sposobem działania sprawcy, który wprowadza drugą osobę w błąd lub wyzyskuje błąd. Różnią się od siebie skutkiem, niektóre z nich są bowiem przestępstwami materialnymi, zaś niektóre z narażenia abstrakcyjnego. Różnią się także przedmiotem ochrony. Niektóre z oszustw są przestępstwami powszechnymi, a niektóre indywidualnymi. Wszystkie oszustwa są przestępstwami umyślnymi. Niektóre z oszustw, tak jak oszustwo klasyczne z art. 286 § 1 kk, charakteryzują się zamiarem kierunkowym o szczególnym zabarwieniu, natomiast niektóre z nich można popełnić również z zamiarem ewentualnym.

Wydaje się, że do analizy, mającej na celu określenie jakie przestępstwa stanowią oszustwa podatkowe, za punkt wyjścia powinno posłużyć oszustwo „klasyczne” z art. 286 § 1 kk.

<sup>240</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks ...*, s. 413-414, W. Kotowski, B. Kurzępa, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, s. 222, P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa ...*, s. 62-63.

<sup>241</sup> J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 184.

<sup>242</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks...*, s. 414.

<sup>243</sup> Tamże, s. 426

<sup>244</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 62-63.

Podstawowym wspólnym znamieniem dla stwierdzenia, czym jest oszustwo podatkowe, jest sposób działania sprawcy, charakteryzujący się tym, że wprowadza on w błąd organy podatkowe, poprzez podanie nieprawdziwych danych dotyczących przedmiotu opodatkowania lub podstawy opodatkowania albo nie podanie, wbrew obowiązкови, tych danych organom podatkowym, a tym samym wyzyskuje błąd organów podatkowych co do okoliczności faktycznych, mających wpływ na zobowiązanie podatkowe. Zachowanie polegające na wprowadzeniu w błąd lub wyzyskaniu błędu dotyczyć musi istotnej dla powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych okoliczności sprawy.

W przypadku oszustw podatkowych zaciera się w pewnym stopniu granica pomiędzy wprowadzeniem w błąd, a wyzyskaniem błędu. Wiąże się to z wyżej wskazanym faktem, że podatki są płacone albo w drodze samowymiaru przez podatnika, opartego na zebranych przez niego i zadeklarowanych danych, albo też w drodze wymiaru przez organ podatkowy, dokonywany na podstawie danych dostarczanych przez podatnika. Tym samym niezapłacenie przez podatnika podatku, wskutek tego że organ nie otrzymał od niego stosownych informacji, stanowi jednocześnie wprowadzenie w błąd, jak i wyzyskanie tego błędu.

Na gruncie oszustwa podatkowego inne jest również pojęcie błędu. W tym wypadku mamy do czynienia z szeroko rozumianym aparatem skarbowym państwowym, czy też samorządowym i trudno jest mówić o błędzie w rozumieniu niezgodnego z rzeczywistością wyobrażenia rzeczywistości. W przypadku takiego „błędu” nie chodzi o świadomość poszczególnych urzędników aparatu skarbowego, tylko raczej jako „nieświadomość” albo niezgodna z rzeczywistością „świadomość” aparatu skarbowego jako całości. W tym wypadku „błąd” jest to raczej posiadanie przez administrację błędnych informacji lub też nieposiadanie w ogóle informacji o faktach mających wpływ na wysokość opodatkowania. Wskutek takiego błędu, spowodowanego przez oszustwo podatkowe, należność podatkowa otrzymana przez ten organ, jest niższa od tej jednej i jedynej kwoty, jaka powinna była powstać, gdyby oszustwa podatkowego nie popełniono. W przypadku oszustwa podatkowego nie istnieje wyzyskanie „niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania”, gdyż taka niezdolność może mieć miejsce jedynie w przypadku osoby fizycznej, natomiast nie może wystąpić u wszelkich jednostek korporacyjnych, w tym u Skarbu Państwa, czy też w jednostce samorządu terytorialnego.

W przypadku oszustw podatkowych, odmiennie od klasycznego oszustwa uregulowanego w art. 286 § 1 kk, nie ma znaczenia czy nastąpiło rozporządzenie majątkowe pomiędzy poszkodowanym, a innym podmiotem, gdyż zarówno spowodowanie zwrotu nadpłaty, jak i niezapłacenie podatku, stanowią szkodliwe, uszczuplające budżet państwa, czy też gminy zachowania, a dla sprawcy może stanowić



swego rodzaju oszczędność powiększającą jego pasywa. W przypadku oszustw podatkowych miejsce jakie w klasycznym oszustwie zajmuje rozporządzenie majątkowe zajmuje „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej”<sup>245</sup> oraz „narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”<sup>246</sup>.

Należność publicznoprawna w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego, jest to zgodnie z art. 53 § 26 kks należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji. Zgodnie z art. 53 § 26a kks należnością publicznoprawną, w rozumieniu kks, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym, zgodnie z art. 53 § 30 kks, jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia – co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić<sup>247</sup>. Jak stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 11 lutego 2003 r., narażenie na uszczuplenie podatku powinno być rozumiane jako działanie bądź zaniechanie biernego podmiotu stosunku prawno podatkowego, prowadzące do powstania różnicy między należną Skarbowi Państwa bądź jednostce samorządu terytorialnego kwotą podatku, a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznania lub zgłoszenia straty. Narażeniem na uszczuplenie podatku jest przede wszystkim niezadeklarowanie należnej kwoty podatku, od którego uiszczenia sprawca się w ten sposób uchylił, a nadto w szczególności niezgłoszenie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podania takich danych niezgodnie z rzeczywistością oraz nierzetelne prowadzenie ksiąg, a także każde inne działanie prowadzące do powstania różnicy między należną kwotą, a wykazaną w zeznaniu podatkowym<sup>248</sup>.

<sup>245</sup> Występujące w przepisach art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3, zdefiniowane w art. 53 § 28; zob. szerzej **G. Łabuda**, *Z problematyki narażenia uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000 nr 11, s. 76-91

<sup>246</sup> Występujące w przepisach art. 76 i art. 76a, zdefiniowane w art. 53 § 29 w związku z § 28.

<sup>247</sup> Zob. szerzej **G. Łabuda**, *Z problematyki...*, s. 76-91; odnośnie niebezpieczeństwa w prawie karnym oraz przestępstw z narażenia zob. szerzej **A. Spotowski**, *Funkcja niebezpieczeństwa w prawie karnym*, Warszawa 1990.

<sup>248</sup> IV KKN 21/00, Lex 77435.

A. Nita stwierdził, że czyny karnoskarbowe polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej są czynami formalnymi (bezsukotkowymi), gdyż trudno mówić o układzie sytuacyjnym powodującym zmianę w świecie zewnętrznym<sup>249</sup>. Podobnie S. Baniak zauważył, że uszczuplenie należności publicznoprawnej jako znanie ustawowe przestępstw lub wykroczeń skarbowych, jest skutkiem określonym w tych kategoriach czynów zabronionych, natomiast przy przestępstwach z narażenia nie wymaga się wystąpienia skutku w postaci uszczerbku, wystarczy bowiem prawdopodobieństwo jego zaistnienia. Narażenie na uszczuplenie jako znanie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego sprawia, że są to formalne przestępstwa lub wykroczenia skarbowe. Autor ten wywiódł, że o ile na gruncie prawa karnego powszechnego można mówić o materialnym charakterze narażenia na konkretne, bezpośrednie niebezpieczeństwo naruszenia dobra, to w prawie karnym skarbowym stanowisko takie jest nie do przyjęcia, specyficzna jest bowiem typizacja przestępstw i wykroczeń skarbowych, gdyż typowe przestępstwa i wykroczenia skarbowe mają charakter formalny, niesukotkowy<sup>250</sup>.

Jednakże, jak słusznie podniósł L. Wilk, pojęcia „zmiany w świecie zewnętrznym” nie należy ograniczać do fizycznego jej rozumienia, ale należy ją rozumieć także w znaczeniu społecznym, w tym wypadku będzie to zmiana w zakresie zobowiązań publicznoprawnych danej osoby lub podmiotu<sup>251</sup>.

Narażeniem na nienależny<sup>252</sup> zwrot należności publicznoprawnej, zgodnie z art. 53 § 29 w związku z § 27 i 28 kks, jest spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego zwrotu należności publicznoprawnej, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić<sup>253</sup>. Te narażenia stanowią skutek oszustwa podatkowego. Bez ich zaistnienia trudno jest mówić o oszustwie podatkowym. Ustawodawca, posługując się konstrukcją narażenia na niebezpieczeństwo, przesunął zakres kryminalizacji oszustwa podatkowego na przedpole naruszenia dobra prawnego<sup>254</sup>.

Odpowiedzi jakie czyny stanowią oszustwa podatkowe należy szukać w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego zatytułowanym „przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom

<sup>249</sup> A. Nita [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski, *Kodeks...*, s. 118.

<sup>250</sup> S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2006, s. 37-38

<sup>251</sup> L. Wilk, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe* [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom. 10. Prawo karne gospodarcze*, pod redakcją O. Górniok, Warszawa 2003, s. 548; Tenże, *Firmanc-two – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001 nr 6, s. 65.

<sup>252</sup> Przepis ten do 16 grudnia 2005 roku operował pojęciem „bezpodstawny” zwrot, został zmieniony przepisem art. 1 pkt 41 lit e) ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479).

<sup>253</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 75.

<sup>254</sup> Tamże, zob. szerzej G. Łabuda, *Z problematyki...*, s. 76-91.



z tytułu dotacji lub subwencji” (art. 54-84 kks). Rozdział ten grupuje szereg przepisów przewidujących odpowiedzialność karną skarbową. Czyny te T. Grzegorzczak sklasyfikował w kilku grupach<sup>255</sup>:

1) oszustwa podatnika związane z uchylaniem się (całkowitym lub częściowym) od podatku: obejmujące niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania (art. 54 kks), firmanctwo (art. 55 kks), oszustwo wobec organu podatkowego (art. 56 § 1-3 kks), niewpłacenie w terminie podatku (art. 57 kks) i niezłożenie w terminie deklaracji (art. 56 § 4) oraz wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 kks) lub zwrotu części VAT z wydatków na materiały budowlane (art. 76a);

2) czyny związane z naruszeniem zasad prowadzenia ksiąg (art. 60, 61 kks) oraz innej dokumentacji (faktury, rachunki) mającej znaczenie dla określenia wymiaru podatku (art. 62 kks);

3) czyny związane ze stosowaniem podatku akcyzowego (art. 63-75 kks);

4) naruszenia płatnika i inkasenta podatku (art. 77-79 kks);

5) inne naruszenia podatkowe (art. 80-84 kks) takie jak nieskładanie w terminie wymaganej informacji podatkowej (art. 80 kks) lub informacji podsumowującej bądź składanie takiej informacji, ale nieprawdziwej (art. 80a), naruszenia przepisów o ewidencji i identyfikacji podatkowej (art. 81 kks), o rozliczeniach z tytułu dotacji (art. 82 kks), udaremnianie lub utrudnianie kontroli (art. 83 kks) i dopuszczenie do przestępstwa lub wykroczenia podatkowego przez niedopełnienie obowiązków (art. 84 kks)<sup>256</sup>.

<sup>255</sup> **T. Grzegorzczak**, *Kodeks...*, s. 278; por. klasyfikację czynów z rozdziału 6 kks wskazaną w uzasadnieniu do projektu kodeksu karnego skarbowego (druk sejmowy nr 1146 Sejmu III kadencji), a także zaproponowaną przez R. Kubackiego i A. Bartosiewicza, którzy czyny te sklasyfikowali następująco: 1) przestępstwa i wykroczenia skarbowe związane z całkowitym lub częściowym uchylaniem się od opodatkowania (art. 54-59 kks), 2) przestępstwa i wykroczenia skarbowe związane z różnego rodzaju utrudnieniami stosowanymi przez sprawców w zakresie dokumentacji podatkowej (art. 60-62 kks), 3) przestępstwa i wykroczenia skarbowe związane z problematyką stosowania podatku akcyzowego (art. 63-73), 4) przestępstwa i wykroczenia skarbowe związane z odpowiedzialnością karną osób zobowiązanych – z racji pełnionej funkcji lub zajmowanego stanowiska – do przestrzegania określonych przepisów podatkowych (art. 77-81 kks), 5) przestępstwa i wykroczenia skarbowe nie dające się zaklasyfikować do poprzednio wskazanych grup (art. 76, 82-84 kks) zob. **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 209-210; por. **A. Gomułowicz** [w:] **A. Gomułowicz, J. Malecki**, *Podatki ...*, s. 417-418.

<sup>256</sup> Szczegółowe omówienie tych przepisów zobacz w szczególności: **T. Grzegorzczak**, *Kodeks...*, s. 311-404; **A. Nita** [w:] **G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Świątłowski**, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 136-233; **T. Stępień, K. Stępień**, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz, orzecznictwo sądowe, ustawy i rozporządzenia wykonawcze*, Toruń 2000, s. 27-153; **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...* s. 143-180; **W. Kotowski, B. Kurzepa**, *Komentarz...*, s. 119-214.

Celem stwierdzenia, jakie czyny w dalszej części pracy stanowią oszustwo podatkowe, należy dokonać wstępnej analizy czynów zabronionych, tzn. zgodnie z art. 53 § 1 kks zachowań o znamionach określonych w kodeksie karnym skarbowym. Będzie w pracy używane określenie „delikt”<sup>257</sup> lub „czyn zabroniony” niektóre z czynów zabronionych są przestępstwami skarbowymi, zaś niektóre wykroczeniami skarbowymi. Zgodnie z art. 53 § 2 kks przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wykroczenie skarbowe, na podstawie art. 53 § 3 kks, jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia oraz także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi. Stąd też taki sam czyn, zależnie od wysokości kwoty narażonej na uszczuplenie, jest albo przestępstwem skarbowym, albo wykroczeniem skarbowym.

Delikt z art. 54 kks stanowi oszustwo podatkowe<sup>258</sup>, gdyż czynność sprawcza charakteryzuje się oszukańczym działaniem, polegającym na nieujawnianiu – mimo prawnego obowiązku – przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo na nie składaniu deklaracji oraz skutkiem polegającym na narażeniu podatku na uszczuplenie.

Delikt z art. 55 kks stanowi oszustwo podatkowe<sup>259</sup>, gdyż charakteryzuje go oszukańcze zachowanie sprawcy, polegające na posługiwaniu się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, podejmowane w celu zatajenia działalności gospodarczej lub rozmiarów tej działalności oraz skutek polegający na narażeniu na uszczuplenie podatku.

Delikt z art. 56 § 1-3 kks stanowi oszustwo podatkowe<sup>260</sup>, gdyż charakteryzuje się oszukańczym zachowaniem sprawcy, polegającym na podawaniu nieprawdy, zatajaniu prawdy lub niedopełnianiu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych oraz skutkiem polegającym na narażeniu podatku na uszczuplenie. Jak

<sup>257</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 60.

<sup>258</sup> Zob. podobnie T. Grzegorzcyk, *Kodeks...*, s. 311; zob. przeciwnie P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 62.

<sup>259</sup> Zob. podobnie T. Grzegorzcyk, *Kodeks...*, s. 311; zob. przeciwnie P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 62.

<sup>260</sup> Zob. podobnie T. Grzegorzcyk, *Kodeks...*, s. 311; oraz L. Wilk, *Szczególne...*, s. 75, wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., sygn. IV KKN 559/99, Lex nr 75491; wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., sygn. SK 13/05, OTK-A 2005, 8, poz. 91; zob. przeciwnie P. Kardas i G. Łabuda, którzy stwierdzili, że realizacja znamion typu z art. 56 kks najczęściej wiąże się z wywołaniem przez sprawcę błędu po stronie organu podatkowego lub płatnika, jednakże okoliczność ta pozostaje prawnokarnie irrelevantna zob. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 62.

stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 grudnia 2002 roku, sygn. IV KKN 559/99 do istoty działania sprawcy należy umyślne wprowadzenie w błąd organu podatkowego co do rzeczywistego stanu rzeczy, istotnego z punktu widzenia prawidłowego ustalenia wysokości należnego Skarbowi Państwa podatku.

Zgodnie z art. 56 § 4 kks odpowiada podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia. Delikt z tego przepisu nie stanowi oszustwa podatkowego, ponieważ penalizowane w tym przepisie zachowanie nie ma oszukańczego charakteru, bowiem podatnik ujawnia organowi podatkowemu przedmiot i podstawę opodatkowania. Ponadto brak jest charakterystycznego dla oszustw podatkowych znamienia skutku, polegającego na narażeniu podatku na uszczuplenie, czy też nienależny zwrot.

Przepis art. 57 § 1 kks penalizuje zachowanie podatnika, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku<sup>261</sup>. T. Grzegorzczuk zakwalifikował ten czyn do „oszustwa podatnika”<sup>262</sup>. Należy jednak uznać, iż czyn ten nie stanowi „oszustwa”, gdyż zachowanie podatnika polegające na niewpłacaniu podatku, nie posiada znamion wprowadzania organu podatkowego w błąd czy też wyzyskiwania błędu.

Delikty związane z naruszaniem zasad prowadzenia ksiąg oraz innej dokumentacji (art. 60-62 kks)<sup>263</sup> nie stanowią oszustwa podatkowego, gdyż brak jest w nich oszukańczego charakteru oraz skutku, polegającego na narażeniu na uszczuplenie czy też nienależny zwrot podatku. Należy jednakże zwrócić uwagę na przepis art. 62 § 2 kks, który penalizuje wystawianie faktur lub rachunków za wykonanie świadczenia w sposób nierzetelny albo posługiwanie się takim dokumentem. Podkreślić jednak należy, że wystawianie nierzetelnych faktur, choć samo w sobie

<sup>261</sup> Ustawa karna skarbową nie kryminalizowała odrębnie nieterminowego płacenia podatku – uks traktował niewpłacanie podatku w terminie jako uchylanie się od opodatkowania penalizowane przez art. 92 uks; odnośnie tego wykroczenia skarbowego zob. m.in. w **L. Wilk**, *Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego*, Palestra 2000, 11-12, s. 45-53; szerzej o uporczywym niewpłacaniu podatku w terminie zob. m.in. **S. Dudziak**, *Odpowiedzialność karna skarbową podatnika za niewpłacanie w terminie podatku*, Prokurator 2010 nr 1-2, s. 56 i n.; Tenże, *Odpowiedzialność za niepłacenie podatku w terminie*, Prok. i Pr. 2011 nr 2, s. 104 i n.; **A. Błachnio**, **K. Rola-Stężycka**, *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, Prok. i Pr. 2009, s. 60 i n.; 24; **L. Wilk**, *Uporczywe niepłacenie podatku – kontrowersyjna kryminalizacja*, Prok. i Pr. 2010, nr 7-8, s. 198-210; **D. Strzelecki**, *Charakter jurydyczny wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.*, Prok. i Pr. 2013 nr 9, s. 57-87, **A. Skowron**, *Zasada skargowości a wykroczenie z art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2014 nr 10, s. 82-89.

<sup>262</sup> **T. Grzegorzczuk**, *Kodeks...*, s. 311, odmiennie zob. **P. Kardas**, **G. Łabuda**, *Kryminalizacja...*,

<sup>263</sup> Zob. szerzej **A. Bartosiewicz**, **R. Kubacki**, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe związane z księgami podatkowymi*, M. Pod. 2003 nr 5, s. 21-25; **M. Hudzicka**, *Nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych*, M. Pr. 2003 nr 4, s. 188-192; **K. Sitkowska**, *Nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg*, Prz. Pod. 2000 nr 1, s. 34.

stanowi zwykle *sui generis* przedpole dla popełnienia innego przestępstwa. Samo wystawianie nierzetelnych faktur nie wytwarza korzyści i w gruncie rzeczy służy kolejnym zachowaniom kryminalnym<sup>264</sup>. Natomiast kwalifikacja z art. 62 § 2 kks penalizującego posługiwanie się fakturą (rachunkiem) wystawioną w sposób nierzetelny wchodzi w rachubę jedynie wówczas, gdy czyn ten nie wyczerpuje znamion innego deliktu karnoskarbowego. Posługuje się wszak nierzetelną fakturą (rachunkiem) ten, kto dokonuje rozliczenia w deklaracji podatkowej na podstawie takiej faktury. Zachowanie takie przyjmuje najczęściej kwalifikację z art. 56 § 1-3 lub art. 76 § 1-3 kks (w grę wchodzi także art. 76a § 1-3 kks). Zbieg przepisów art. 62 § 2 kks z tymi przepisami ma charakter rzeczywisty (stosunek krzyżowania), jest on wszakże zbiegiem pomijalnym na podstawie reguły konsumpcji (przepis typizujący spowodowanie uszczerbku finansowego albo jego niebezpieczeństwo ma wkalkulowaną czynność posłużenia się nierzetelną fakturą)<sup>265</sup>. Samo posłużenie się fakturą nierzetelną, jeżeli brak jest przy tym wprowadzenia w błąd organu podatkowego oraz spowodowania skutku, polegającego przynajmniej na narażeniu podatku na uszczuplenie, nie stanowi jeszcze oszustwa podatkowego

Podobnie jest w przypadku deliktów z art. 60 kks i art. 61 związanych z księgami podatkowymi, polegającymi na zaniechaniu prowadzenia ksiąg (art. 60 § 1), nieprzechowywaniu ksiąg (art. 60 § 2), zaniechaniu zawiadomienia organu o prowadzeniu księgi przez podmiot uprawniony (art. 60 § 3), nierzetelnym prowadzeniu księgi (art. 61 § 1) oraz wadliwym jej prowadzeniu (art. 61 § 2). Zauważyć należy, że co do zasady podatnik, który popełnia delikt z art. 60 § 1 kks i nie prowadzi wbrew ustawowemu obowiązкови podatkowemu księgi podatkowej albo prowadzi ją nierzetelnie (art. 61 § 1), dopuszcza się także deliktu z art. 54 kks lub z art. 56 § 1-3 kks. Jednakże samo nieprowadzenie księgi nie stanowi jeszcze wprowadzania w błąd, a stanowi uchybienie jednemu z podstawowych obowiązków instrumentalnych, jakim jest prowadzenie ksiąg podatkowych. Nie jest bowiem wykluczone, iż osoba, która nie prowadzi księgi, pomimo tego składa prawidłowe i rzetelne deklaracje podatkowe albo też pomimo tego, iż nie prowadził księgi oraz nie złożył deklaracji, nie naraził podatku na uszczuplenie.

Podobnie jest w przypadku czynów związanych ze stosowaniem podatku akcyzowego (art. 63-75)<sup>266</sup>. Należy tu zwrócić uwagę na wprowadzoną ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz nie-

<sup>264</sup> H. Skwarczyński, *Problematyka prawna przestępstwa bazowego związanego z nierzetelną fakturą VAT w procedurze prania brudnych pieniędzy*, M. Pod. 2010 nr 3, s. 162

<sup>265</sup> G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 588.

<sup>266</sup> Zob. szerzej B. Kurzępa, *Przestępstwa i wykroczenia akcyzowe*, Wojskowy Przegląd Prawniczy 2001 nr 3-4, s. 40-61.

których innych ustaw, czyn z art. 73a kks<sup>267</sup>, penalizujący narażenie na uszczuplenie zobowiązania podatkowego, przez zmianę w użyciu wyrobu akcyzowego jego przeznaczenia, w szczególności używania oleju opałowego. Chodzi tu o zmianę, także bez modyfikacji fizyko-chemicznych, która powoduje, że wyrób akcyzowy, objęty niższą akcyzą, używany jest jak inny towar akcyzowy, objęty wyższą stawką akcyzy, której jednak nie uiszczono<sup>268</sup>. Jednakże sama czynność sprawcza polegająca na zmianie przeznaczenia w użyciu wyrobu akcyzowego, nie stanowi oszustwa podatkowego, gdyż brak jest tu znamienia stanowiącego odpowiednik wprowadzenia w błąd czy też wykorzystania błędu, bowiem brak jest w tym przepisie podmiotu wprowadzanego w błąd tzn. organu podatkowego.

Delikt z art. 76 § 1 kks stanowi oszustwo podatkowe, gdyż charakteryzuje go oszukańcze zachowanie sprawcy, polegające na wprowadzeniu w błąd uprawnionego organu i skutek, polegający na narażeniu na nienależny zwrot należności podatkowej.

Wprowadzony ustawą z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym<sup>269</sup> przepis art. 76a kks penalizujący karalność narażenia – przez wprowadzenie w błąd właściwego organu na skutek podania danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenia rzeczywistego stanu – na nienależny zwrot, przewidzianej w tej ustawie części podatku od towarów i usług na towary budowlane<sup>270</sup>, nie stanowi oszustwa podatkowego. Co prawda charakteryzuje go oszukańcze zachowanie sprawcy, polegające na wprowadzeniu w błąd uprawnionego organu i skutek, polegający na narażeniu na bezpodstawny zwrot wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, jednakże zwrot wydatków jest pojęciem różnym od pojęcia zwrotu podatku i jak zwrócił uwagę G. Łabuda typ deliktu karnoskarbowego z art. 76a kks nie ma wiele wspólnego z pozostałymi przestępstwami i wykroczeniami skarbowymi stypizowanymi w kodeksie, a prawdopodobną przyczyną jego ułożenia w kodeksie karnym skarbowym jest okoliczność, że zwrot wydatków dokonywany jest przez urząd

<sup>267</sup> Przepis dodany przez art. 1 pkt 56 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz.U. Nr 178, poz. 1479) zmieniający kks z dniem 17 grudnia 2005 roku.

<sup>268</sup> **T. Grzegorzcyk**, *O niektórych zmianach w materialnym prawie karnym skarbowym w związku z nowelizacją Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 3, s. 23; zob. także **T. Grzegorzcyk**, *Kodeks...*, s. 372-375, **G. Łabuda**, **T. Razowski**, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Nowa Kodyfikacja Karno 2006, nr 34, s. 230-231.

<sup>269</sup> Dz.U. Nr 177, poz. 1468.

<sup>270</sup> Zob. **T. Grzegorzcyk**, *O niektórych...*, s. 22.

skarbowy w drodze decyzji administracyjnej. Tożsamość podmiotu wprowadzanego w błąd zadecydowała zatem o nadaniu temu czynowi zabronionemu charakteru deliktu karnoskarbowego<sup>271</sup>.

Naruszenia płatnika i inkasenta podatku (art. 77-79 kks)<sup>272</sup> oraz czyny takie jak: nieskładanie w terminie wymaganej informacji podatkowej (art. 81 kks), udaremnianie lub utrudnianie kontroli (art. 83 kks) oraz dopuszczenie do deliktu przez niedopełnienie obowiązków (art. 84 kks) nie stanowią oszustw podatkowych. Także czyn z art. 82 kks nie stanowi oszustwa podatkowego, gdyż dotyczy on dotacji i subwencji, a nie należności podatkowych.

W oparciu o prawnokarne pojęcie „oszustwa” oraz ustalenia doktryny prawa podatkowego na podstawie obowiązujących uregulowań kodeksu karnego skarbowego, dla potrzeb niniejszej rozprawy należy przyjąć, że oszustwami podatkowymi są kryminalizowane w art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3 i art. 76 przestępstwa i wykroczenia skarbowe polegające na uchylaniu się od opodatkowania, charakteryzujące się umyślnym zachowaniem sprawcy, polegającym na wprowadzaniu w błąd organów podatkowych lub wyzyskiwaniu tego błędu, poprzez nieujawnienie, mimo obowiązku, istotnych okoliczności mających wpływ na wymiar lub samowymiar zobowiązań podatkowych lub przez podanie nieprawdy odnośnie tych okoliczności i narażenie przez to podatku na uszczuplenie lub nienależny zwrot należności podatkowej.

---

<sup>271</sup> **G. Łabuda** [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 693.

<sup>272</sup> Zob. szerzej **A. Bartosiewicz, R. Kubacki**, *Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, M Pr. 2002 nr 10, s. 454-459.

## **ROZDZIAŁ II.**

### **RODZAJE OSZUSTWA PODATKOWEGO**

W polskim prawie karnym skarbowym wyróżniamy następujące rodzaje oszustw podatkowych:

- 1) nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 kks).
- 2) firmanctwo (art. 55 kks),
- 3) oszustwo wobec organu podatkowego (art. 56 § 1-3 kks),
- 4) narażenie na bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 kks),

Czyny te należy uznać za postaci równorzędne, nie można bowiem wskazać pośród nich oszustwa podatkowego „właściwego”, które w najpełniejszym stopniu wypełnia znamiona oszustwa podatkowego. Najbliższe „biernej” postaci oszustwa z art. 286 § 1 kk jest delikt z art. 54 kks polegający na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania, w celu uchylania się od opodatkowania. Obok tego deliktu jest „czynne” oszustwo podatkowe co do podmiotu, tzn. delikt firmanctwa z art. 55 kks, podejmowane w celu zatajenia prowadzenia działalności na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności. Następnie w kodeksie karnym skarbowym spenalizowane jest „czynne” oszustwo podatkowe co do przedmiotu lub podstawy opodatkowania polegające na podaniu nieprawdę lub zatajeniu prawdy w składanej deklaracji z art. 56 § 1-3 kks. Skutkiem tych oszustw jest narażenie podatku na uszczuplenie.

Wreszcie w kodeksie karnym skarbowym jest styfizowane oszustwo „czynne” polegające na wprowadzeniu w błąd uprawnionego organu, różniące się od pozostałych oszustw podatkowych skutkiem, który w przypadku art. 76 kks polega na narażeniu właściwego organu na nieulaneżny zwrot podatkowej należności publicznaprawnej.

#### **1. Nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 kks)**

W przepisie art. 54 kks penalizowane jest zachowanie podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek



na uszczuplenie<sup>1</sup>. Czyn ten jest określany mianem „uchylania się od opodatkowania”<sup>2</sup>, „uchylania się od obowiązku podatkowego”<sup>3</sup> oraz „nieujawniania (niezgłaszania) przedmiotu lub podstawy opodatkowania”<sup>4</sup>.

Odpowiedzialności karnej z art. 54 kks podlega wyłącznie podatnik, stąd też oszustwo to ma charakter indywidualny.

Użyte w przepisie art. 54 kks określenie „uchylając się od opodatkowania” wskazuje z jednej strony na stronę podmiotową przestępstwa, z drugiej zaś określa znamiona czynności sprawczej. Ze względu na brzmienie przepisu art. 54 kks, stanowiącego iż podlega karze podatnik „który, uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania” znamiona czasownikowe „nie ujawnia przedmiotu lub podstawy opodatkowania” oraz „nie składa deklaracji” należy odczytywać łącznie „uchylaniem się od opodatkowania”, wskazującym na stronę podmiotową tego czynu. Jak wyżej było wskazane, „uchylanie się od opodatkowania” jest spowodowaniem niezgodnego z podatkowoprawnym stanem faktycznym wymiaru zobowiązania podatkowego. Delikt z art. 54 kks jest czynem, który można popełnić tylko w formie zaniechania, ponieważ zachowanie sprawcy polega na „nie ujawnieniu” lub „nie złożeniu”<sup>5</sup>. Ponieważ delikt z art. 54 kks jest przestępstwem z zaniechania, to obowiązuje w nim reguła *ultra posse nemo obligatur*<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Przepis ten jest w zasadzie odpowiednikiem art. 92 uks. W art. 92 uks penalizowano niezgłoszenie wbrew obowiązkowi przedmiotu opodatkowania i niewzięcie przez to udziału w postępowaniu podatkowym i uznawano, że uchylenie się od obowiązku podatkowego oznacza zarówno niezgłoszenie się w ogóle do podatku, jak i zgłoszenie się spóźnione, czyli po terminie określonym w ustawie podatkowej, w tym i spóźnione zapłacenie podatku (zob. **T. Grzegorzcyk**, *Kodeks...*, s. 247).

<sup>2</sup> **T. Grzegorzcyk**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 246; **L. Wilk**, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe* [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom. 10. Prawo karne gospodarcze*, pod redakcją O. Górniok, Warszawa 2003, s. 565; **L. Wilk**, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 66, **V. Konarska-Wrzošek**, **T. Oczkowski**, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 213.

<sup>3</sup> **T. Stępień, K. Stępień**, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz, orzecznictwo sądowe, ustawy i rozporządzenia wykonawcze*, Toruń 2000, s. 41, **S. Baniak**, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 215.

<sup>4</sup> **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 235; **F. Prusak**, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002; **W. Kotowski, B. Kurzępa**, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000.

<sup>5</sup> **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...*, s. 237.

<sup>6</sup> Por. względem przestępstwa niealimentacji określonego w art. 209 kk **A. Wąsek** [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*. Tom I, pod. red. A. Wąska, Warszawa 2004.



Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, podniósł że zgodnie z dominującą obecnie linią orzecznictwa sądowego, przyjmuje się, że art. 54 kks dotyczy nieujawniania przez podatnika właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie podatku, co do którego istniał już w danym okresie obowiązek podatkowy. Tym samym art. 54 kks nie odnosi się do sytuacji, gdy zobowiązanie to powstaje dopiero w wyniku kształtującej decyzji organu podatkowego<sup>7</sup>. Ze stanowiskiem Trybunału w tym zakresie trudno jest się zgodzić. Oczywiście słuszne jest stwierdzenie, że przedmiotowy delikt dotyczy sytuacji, kiedy zaistniał już obowiązek podatkowy, jednakże czym innym jest powstanie zobowiązania podatkowego, polegające na konkretyzacji uprzednio powstałego obowiązku podatkowego, a czym innym powstanie obowiązku podatkowego. Tym samym należy przyjąć, że delikt z art. 54 kks dotyczy również sytuacji decyzyjnego wymiaru zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy uprzednio powstał obowiązek podatkowy. Gwoli przykładu, w przypadku podatku od nieruchomości od osób fizycznych, obowiązek podatkowy powstaje w oparciu o przepis art. 3 ust. 1 upol wskutek określonych praw podatnika np. własności, użytkowania wieczystego, czy też posiadania samoistnego nieruchomości i obiektów budowlanych. Zobowiązanie podatkowe jest wówczas wymierzane w drodze decyzji podatkowej na podstawie art. 6 ust. 7 upol, jednakże poprzedza taką decyzję, co do zasady, złożenie informacji na ten podatek, do której złożenia podatnik jest zobligowany na podstawie art. 6 ust. 6 upol. Jeżeli podatnik wbrew obowiązkowi nie złoży informacji, stanowiącej deklarację w rozumieniu ordynacji podatkowej, a co za tym idzie w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego, nie ujawniając przedmiotu lub podstawy opodatkowania tego podatku, w pełni wyczerpuje znamiona deliktu z art. 54 kks.

Znamię „nie ujawnia przedmiotu lub podstawy opodatkowania” obejmuje swoim zakresem znaczeniowym sytuacje, w których podatnik nie podaje przedmiotu lub podstawy opodatkowania do wiadomości właściwym organom<sup>8</sup>. Określenie „nie ujawnia” jest przeciwieństwem wyrazu ujawnia oznaczającego: wyjaśnia, czyni wiadomym lub jawnym, wykazuje, uwidacznia, co w kontekście art. 54 § 1 kks należy tłumaczyć, jako nie podanie do wiadomości organu podatkowego, zatajenie przed organem podatkowym<sup>9</sup>.

Znamię „nie składa deklaracji” obejmuje swoim zakresem znaczeniowym sytuacje, w których podatnik nie oddaje, nie przekazuje deklaracji podatkowych właściwym organom<sup>10</sup>. Znamię to musi być interpretowane ściśle, tzn. chodzi

<sup>7</sup> OTK-A 2011, z. 3, poz. 21, sentencja wyroku została opublikowana Dz. U. z 2011 roku Nr 87, poz. 493.

<sup>8</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 221.

<sup>9</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, s. 123.

<sup>10</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 222.

o przypadki, w których podatnik nie złożył w ogóle deklaracji, a zachowania polegające na złożeniu deklaracji nieprawdziwej, czy też na niedopełnieniu obowiązków związanych z aktualizacją danych, objętych deklaracją, kryminalizowane są przez art. 56 § 1-3 kks<sup>11</sup>.

Jak zauważyli B. Brzeziński i M. Kalinowski niezgłoszenie obowiązku podatkowego to powstrzymanie się podatnika od złożenia deklaracji podatkowej lub też oświadczenia<sup>12</sup>. Pojęcie deklaracji obejmuje wszelkie dokumenty dotyczące podatkowoprawnego stanu faktycznego, a w związku z tym zgłoszenie organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania, następuje w drodze złożenia tak szeroko rozumianej deklaracji.

Delikt z art. 54 kks zachodzi jedynie w przypadkach, gdy odpowiedni przepis ustawy podatkowej nakłada obowiązek złożenia deklaracji. Tym samym, gdy obowiązek pobrania podatku spoczywa na płatniku, zazwyczaj jest wyłączony zgłoszenia obowiązku przez podatnika, a podatnik nie będzie ponosić odpowiedzialności za nieujawnienie przedmiotu opodatkowania<sup>13</sup>.

W przepisie tym nie przewidziano możliwości nieumyślnego popełnienia tego deliktu, stąd też na zasadzie art. 4 § 1 kks delikt ten jest deliktem umyślnym.

R. Kubacki i A. Bartosiewicz stwierdzili, że zachowanie sprawcy – polegające na nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania – podjęte ma być w celu uchylecia się od opodatkowania<sup>14</sup>. Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 17 kwietnia 1996 r.<sup>15</sup>, wydanym w związku z przestępstwem niealimentacji z (dawny art. 186 dkk, obecny art. 209 § 1 kk)<sup>16</sup>, uznał że w pojęciu „uchyla się” mieści się negatywny stosunek psychiczny osoby zobowiązanej do wykonania nałożonego na nią obowiązku, który sprawia, że mimo obiektywnej możliwości jego wykonania, sprawca obowiązku tego nie wypełnia, gdyż wypełnić go nie chce lub też zlekceważył obowiązek nałożony wyrokiem. Zdaniem tych autorów, powyższe przesądza, że czynu zabronionego z art. 54 kks można dokonać jedynie z zamiarem bezpośrednim tzn. sprawca mający świadomość, iż nie ujawniając właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składając deklaracji, jednocześnie uchyla się od opodatkowania i chce takiego efektu swego

<sup>11</sup> Tamże.

<sup>12</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2000 nr 2, s. 76.

<sup>13</sup> Tamże, s. 78.

<sup>14</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 237; zob. podobnie także L. Wilk, *Przestępstwa...*, s. 568 i A. Nita [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski, *Kodeks...*, s. 137.

<sup>15</sup> Sygn. II KRN 204/96, Lex nr 26252

<sup>16</sup> Obecnie art. 209 kk.

zachowania<sup>17</sup>. Jak zasadnie stwierdził L. Wilk, wskazuje to, że byłby to tzw. typ kierunkowy „zabarwiony” ukryty w określeniu „uchylania się” celem uniknięcia płacenia podatku, co wykluczałoby przyjęcie zamiaru ewentualnego zarówno co do znamion czasownikowych, jak i co do skutku<sup>18</sup>.

## 2. Firmanctwo (art. 55 kks)

W przepisie art. 55 kks uregulowana jest odpowiedzialność karna skarbową za tzw. firmanctwo. Jest to zachowanie podatnika, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie<sup>19</sup>. Czyny takie nazywane są firmanctwem podatkowym<sup>20</sup>.

Firmanctwo jest deliktem indywidualnym, który może popełnić jedynie podatek. Zasadniczo odpowiedzialności karnoskarbowej z tego przepisu podlega „firmant” (firmowany), to znaczy podatek, który „posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu” tzn. „firmującego”. Z uwagi na to, że skutkiem zachowania sprawcy, ma być narażenie podatku na uszczuplenie, to delikt ten może być popełniony przede wszystkim przez podatników podatków dochodowych. W przypadku zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności sprawca dąży do uniknięcia kumulacji dochodów bądź do uniknięcia przejścia do wyższej „grupy” podatkowej, przez co naraża podatek na uszczuplenie<sup>21</sup>.

Zachowanie firmanta zawsze musi polegać na działaniu, ze względu na użycie w przepisie art. 55 kks znamienia czasownikowego „posługuje się”<sup>22</sup>.

<sup>17</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 238; zob. podobnie także L. Wilk, *Przestępstwa...*, s. 568.

<sup>18</sup> L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 568.

<sup>19</sup> Zob. szerzej L. Wilk, *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001, 6, s. 60-68; tenże [w:] *Przestępstwa...*, s. 568-571.

<sup>20</sup> S. Baniak, *Prawo...*, s. 223; należy tu odróżnić firmanctwo podatkowe wywołujące skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie od firmanctwa, które takiego skutku nie wywołuje. Przepis art. 55 kks, w odróżnieniu od przepisu art. 93 uks, który penalizował samo zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, poprzez posługiwanie się nazwiskiem, firmą lub nazwą podstawionej osoby albo instytucji, nie przewiduje karalności bezskutkowego takiego zachowania się.

<sup>21</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 243.

<sup>22</sup> L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 569; zob. przeciwnie R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 243.

Powstaje jednak kwestia ewentualnej odpowiedzialności „firmującego” to znaczy podmiotu, którego imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą posłużył się firmant. Przepis art. 55 kks jest odpowiednikiem dawnego art. 93 uks, na podstawie którego, tej samej karze jak firmant podlegał także „firmujący”, to znaczy ten, kto dopuszczał do posługiwania się jego nazwiskiem lub firmą albo pełniąc funkcję w instytucji dopuszczał do posługiwania się nazwą tej instytucji przez firmanta. To pominięcie odpowiedzialności firmującego nie oznacza i nie przesądza automatycznie, że firmujący odpowiedzialności żadnej nie ponosi.

Firmanctwo niesie za sobą również konsekwencje podatkowe, przewidziane w art. 113 op, który stanowi, że jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności<sup>23</sup>. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich związana z firmanctwem ma w pewnym stopniu charakter sankcji skierowanej przeciwko osobie, zezwalającej na posługiwanie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą (osoba firmująca) innej osoby (osoba firmowana) w celu obejścia prawa podatkowego<sup>24</sup>. Wobec organów podatkowych podatnikiem jest ten, kto rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą (firmowany), a osobą trzecią jest firmujący, na którym jednak nie ciąży obowiązek podatkowy<sup>25</sup>. W przypadku, gdy podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych jej rozmiarów, posługuje się lub posługiwał imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Zob. szerzej m.in. **D. Zalewski**, *Odpowiedzialność za firmanctwo*, Monitor Podatkowy 2009 nr 4, s. 25-30; **R. Mastalski** [w:] **B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, Wrocław 2004, s. 422-423; **S. Babiaryz** [w:] **S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 393; **A. Olesińska** [w:] **B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Master-nak, A. Olesińska**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 403; w literaturze podatkowej dotyczącej firmanctwa dla osoby która rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą używa się określenia „firmowany” lub „osoba firmowana”. Określenie to jest odpowiednikiem pojęcia „fir-manta” używanego w literaturze karnoskarbowej.

<sup>24</sup> **R. Mastalski** [w:] **B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, Wrocław 2004, s. 422.

<sup>25</sup> **S. Babiaryz**, *op.cit.*, s. 393.

<sup>26</sup> **R. Mastalski** [w:] **B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki**, *Ordynacja...*, s. 422-423.

Tomasz Grzegorzczuk przyjął, że może wejść w grę odpowiedzialność firmującego za tzw. firmanctwo bierne, jako za współdziałanie przestępcze, w formie współsprawstwa (art. 9 § 1 kks) lub za pomocnictwo<sup>27</sup>. Jak zauważył L. Wilk z porównania art. 55 kks oraz art. 113 op widać, że ten drugi przepis przewiduje odpowiedzialność podatkową (solidarną) obu stron owego związku firmanckiego, zaś pierwszy z nich (karnoskarbowy) przewiduje odpowiedzialność karnoskarbową wyłącznie firmanta za realizację znamion typu, zaś ewentualna odpowiedzialność karnoskarbowa firmującego może być rozpatrywana wyłącznie w kontekście form zjawiskowych<sup>28</sup>. Firmanctwo może być popełnione zarówno we współdziałaniu firmanta z firmującym, jak i przez samego firmanta, który może bez wiedzy i zgody innej osoby lub podmiotu posługiwać się jej nazwiskiem bądź firmą<sup>29</sup>.

W przeciwieństwie do zachowania firmanta zachowanie firmującego może polegać zarówno na działaniu (np. dostarczenie dokumentów, pieczętek swojej firmy firmantowi), jak i na zaniechaniu (gdy firmujący wiedząc, że firmant posługuje się jego nazwiskiem lub firmą dopuszcza do tego i nic nie czyni, aby przerwać ten stan niezgodny z prawem)<sup>30</sup>.

Zjawiskowa forma pomocnictwa znana w prawie karnym powszechnym (art. 18 § 3 kk) jest przyjęta w prawie karnym skarbowym tylko w zakresie przestępstw skarbowych (art. 20 § 2 kks), nie występuje zaś w przypadku wykroczeń skarbowych, natomiast firmanctwo z art. 55 kks, jest tzw. „przepołowionym typem” czynu zabronionego, tzn. takim, w którym wysokość kwoty podatku narażonego na uszczuplenie decyduje o rozgraniczeniu przestępstwa od wykroczenia<sup>31</sup>. Zatem, gdyby firmującego uznać za pomocnika, to oznaczałoby, że ponosiłby odpowiedzialność za pomoc firmantowi pod warunkiem, że kwota podatku narażonego na uszczuplenie przekracza tzw. ustawowy próg, czyli pięciokrotną wysokość najniższego miesięcznego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu zabronionego (art. 53 § 3 i 6 kks)<sup>32</sup>.

Natomiast jeśli firmującego uznać za współsprawcę firmanta, to odpowiadałby on zawsze, niezależnie od wysokości kwoty podatku narażonego na uszczuplenie, gdyż ta forma współsprawstwa przewidziana jest w kodeksie karnym skarbowym zarówno w odniesieniu do przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych<sup>33</sup>. L. Wilk natomiast odrzucił ewentualność przyjęcia współsprawstwa po stronie

<sup>27</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks...*, s. 323.

<sup>28</sup> L. Wilk, *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001, 6, s. 61-62.

<sup>29</sup> Tamże, s. 62.

<sup>30</sup> L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 569-570, **Tenże**, *Firmanctwo...*, s. 63.

<sup>31</sup> L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 62-63.

<sup>32</sup> Tamże, s. 63.

<sup>33</sup> Tamże, s. 63.

firmującego, ze względu na wykładnię historyczną. Stwierdził on mianowicie, że w przepisie art. 93 § 3 uks znajdował się odrębny od firmanctwa typ rodzajowy przestępstwa firmowania, zaś pominięcie w kodeksie karnym skarbowym typu firmowania nie może być zdaniem tego autora wytłumaczone w ten sposób, iż wyczerpuje on cechy współsprawstwa do drugiego<sup>34</sup>.

Zachowanie sprawcy deliktu firmanctwa polega na posługiwaniu się przez sprawcę imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu<sup>35</sup>. L. Wilk przyjął, że czasownikowe znamię „posługiwania się” cudzym nazwiskiem, nazwą lub firmą ma szeroki zasięg znaczeniowy i należy przyjąć, że oznacza każde zachowanie wprowadzające uczestników obrotu gospodarczego i władze państwowe i samorządowe w błąd co do tożsamości sprawcy i co do jego rzeczywistej działalności oraz jej rozmiarów<sup>36</sup>. R. Kubacki i A. Bartosiewicz natomiast stwierdzili, że z „posługiwaniem się” danymi innego podmiotu w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności będziemy mieli do czynienia, gdy sprawca stworzy nowy podmiot gospodarczy, rejestrując go z danymi innego podmiotu, czy osoby (firmującego), a biorąc pod uwagę konstytutywny charakter wpisu do rejestrów, uznali że momentem posłużenia się przez sprawcę danymi innego podmiotu jest chwila uprawomocnienia się postanowienia o wpisie do rejestru<sup>37</sup>. Autorzy ci stwierdzili także, że do wypełnienia znamion strony przedmiotowej tego czynu dojdzie także wtedy, gdy sprawca „przerejestruje” już istniejący podmiot gospodarczy na dane innego podmiotu, czy osoby (firmującego)<sup>38</sup>.

Zdaniem R. Kubackiego i A. Bartosiewicza istotą relacji między podmiotem firmującym, a firmowanym jest to, że firmujący jest jedynie „figurantem”, gdy w rzeczywistości działalność gospodarczą prowadzi podmiot firmowany, dlatego też wystawianie faktur, rachunków i innych dokumentów, na których widnieją dane podmiotu firmującego, jest posługiwaniem się przez sprawcę (firmowanego) danymi innego podmiotu (firmującego) w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności<sup>39</sup>.

Wydaje się, że samo uprawomocnienie się rejestracji nie stanowi jeszcze „posługiwania się” w rozumieniu art. 55 kks. Posługiwać się (posłużyć) oznacza użyć czegoś jako środka do uzyskania, osiągnięcia jakiegoś celu lub jako

<sup>34</sup> Tamże, s. 63, zob. także T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 323.

<sup>35</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 244.

<sup>36</sup> L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 569.

<sup>37</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 244.

<sup>38</sup> Tamże, s. 245.

<sup>39</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 245.



pomocy przy jakiejś czynności<sup>40</sup>. Sam fakt rejestracji przedsiębiorcy, czy to jako osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, czy też spółki prawa handlowego nie stanowi jeszcze „posłużenia się” imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą i należy go uznać za niekaralną czynność przygotowawczą, gdyż posługiwanie się danymi innego podmiotu ma być podjęte w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności. W momencie samej rejestracji tego podmiotu, bez dokonywania przy użyciu tego podmiotu działań gospodarczych, nie można jeszcze mówić o realizacji tego celu. Karalne posłużenie się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą będzie miało miejsce dopiero w momencie dokonania działań przy użyciu tego podmiotu tzn. np. sprzedaży towarów i wystawiania dokumentów takich jak np. faktura na ten podmiot. Wtedy dopiero następuje wprowadzenie w błąd organów państwa lub innych podmiotów co do rzeczywistej działalności firmanta.

L. Wilk słusznie stwierdził, że znamie „posługiwania się” danymi innego podmiotu nie musi oznaczać posługiwania się dokumentami lub innymi przedmiotami identyfikującymi daną osobę lub podmiot, może polegać również na podawaniu się za kogoś innego (inną osobę, firmę).

Podnieść także należy, że z treści art. 55 kks nie wynika, ażeby podmiot którego danymi posłużył się firmujący był podmiotem jedynie fikcyjnym. Może on, poza firmowaniem działalności firmanta np. prowadzić własną działalność gospodarczą, niezwiązaną z tym firmowaniem.

„Firma” oznacza nazwę, pod którą przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą lub zawodową<sup>41</sup>. Przedsiębiorcą, zgodnie z art. 43<sup>1</sup> kc, jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 33<sup>1</sup> § 1 kc, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową. Firmą posługuje się każdy przedsiębiorca bez względu na swój status prawno-podmiotowy, jednakże, ściślej biorąc, przyjmowana „nazwa” stanowi zasadniczo firmę osoby prawnej (art. 43<sup>5</sup> § 1 kc) lub ułomnej osoby prawnej (art. 43<sup>5</sup> § 1 w zw. z art. 33<sup>1</sup> kc)<sup>42</sup>. Firmą osoby fizycznej jest jej imię i nazwisko (art. 43<sup>4</sup> zd. 1 kc). Nie wyklucza to włączenia do firmy pseudonimu lub określeń wskazujących na przedmiot działalności przedsiębiorcy, miejsce jej prowadzenia oraz innych określeń dowolnie obranych (art. 43<sup>4</sup> zd. 2 kc).

<sup>40</sup> *Słownik języka polskiego*, pod red. M. Szymczaka, tom II, Warszawa 1994, s. 839.

<sup>41</sup> E. Gniewek [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1-535*, Tom I, pod red. E. Gniewka, Warszawa 2004, s. 149; zauważyć należy, że firma, zgodnie z art. 43<sup>3</sup> § 3 kc nie może wprowadzać w błąd, w szczególności co do osoby przedsiębiorcy, przedmiotu działalności przedsiębiorcy, miejsca działalności, źródeł zaopatrzenia.

<sup>42</sup> Tamże.



„Nazwa” podmiotu to wyraz lub połączenie wyrazowe, które indywidualizuje ten podmiot<sup>43</sup>. „Nazwa”, w przeciwieństwie do „firmy”, która jest związana z przedsiębiorcą, może być związana z podmiotem, który takim przedsiębiorcą nie jest<sup>44</sup>.

Celem użycia danych innego podmiotu jest chęć zatajenia prowadzenia działalności na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów takiej działalności<sup>45</sup>. Strona podmiotowa obejmuje więc umyślność, tylko w zamiarze bezpośrednim kierunkowym<sup>46</sup>, z tym że zamiar ten musi obejmować chęć „zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów takiej działalności”, natomiast przepis art. 55 kks nie wymaga, aby obejmował on skutek „narażenia podatku na uszczuplenie”.

„Działalnością gospodarczą”, zgodnie z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>47</sup> jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

„Zataić” oznacza utrzymać coś w tajemnicy, nie wyjawiać czegoś, nie powiedzieć o czymś, przemilczeć<sup>48</sup>. Zatajeniem prowadzenia działalności gospodarczej jest więc utrzymywanie w tajemnicy faktu, że określony podmiot prowadzi taką działalność gospodarczą. Natomiast przy zatajeniu rzeczywistych rozmiarów działalności sprawca ukrywa np. wielkość sprzedaży, wysokość obrotów, czy też zysku w celu np. skorzystania ze zwolnienia w podatku od towarów i usług<sup>49</sup>.

Skutkiem firmanctwa jest narażenie na uszczuplenie podatku<sup>50</sup>. Firmanctwo, podobnie zresztą jak i pozostałe postacie oszustwa podatkowego, jest przestępstwem z narażenia konkretnego. Ponieważ przepis art. 55 wymaga narażenia podatku, a ponadto od wielkości narażenia uzależnia kwalifikację prawną czynu,

<sup>43</sup> **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...*, s. 245.

<sup>44</sup> Przepisy kc używają określenia „nazwa przedsiębiorstwa”, tzn. oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (art. 55<sup>1</sup> pkt 1 kc). Przedsiębiorstwo, w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> kc jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej i obejmuje ono m.in. nazwę przedsiębiorstwa. Nazwa przedsiębiorstwa stanowi oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo. Firma została powiązana z podmiotem, w odróżnieniu od nazwy, która ma służyć indywidualizacji określonego, zorganizowanego zespołu składników niemajątkowych i majątkowych, a więc określonego przedmiotu zob. **E. Skowrońska-Bocian** [w:] *Kodeks cywilny*. Komentarz, Tom I pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 2004, s. 185.

<sup>45</sup> **A. Nita** [w:] **G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski**, *Kodeks...*, s. 141.

<sup>46</sup> **L. Wilk** [w:] *Przestępstwa...*, s. 570-571.

<sup>47</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 672).

<sup>48</sup> *Słownik języka polskiego*, pod red. M. Szymczaka, tom III, Warszawa 1994, s. 966.

<sup>49</sup> Zob. **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...*, s. 246-247.

<sup>50</sup> W odróżnieniu do czynu z art. 93 uks, który stanowił przestępstwo formalne.

to jak podniósł T. Grzegorzcyk, narażenie na uszczuplenie obejmuje różnicę między podatkiem, jaki uregulowano z racji działalności gospodarczej prowadzonej pod cudzą nazwą czy nazwiskiem, a jaki by należało uiścić, gdyby do zatajenia nie doszło, a więc po ewentualnym zsumowaniu dochodów z różnych źródeł uzyskiwanych przez sprawcę zatajenia<sup>51</sup>.

R. Kubacki i A. Bartosiewicz podnieśli, że podstawową cechą zachowania sprawcy przestępstwa firmanctwa jest nie tyle narażenie na uszczuplenie podatku (jest to konsekwencją tego zachowania), co zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności przez posługiwanie się danymi innego podmiotu. Wysunęli oni postulat *de lege ferenda*, aby dokonać zmiany art. 55 kks tak aby penalizował on również zachowania polegające na posługiwaniu się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, w przypadku podjęcia których nie dochodzi do narażenia podatku na uszczuplenie<sup>52</sup>.

Ubočnym przedmiotem ochrony przy delikcie firmanctwa, jak stwierdzili R. Kubacki i A. Bartosiewicz, są zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego, gdyż następstwem posługiwania się przez sprawcę danymi innego podmiotu, będzie także wpisanie tych danych do rejestru. W ten sposób zostaną podważone zasady jawności i prawdziwości rejestru sądowego, co wpływa także na osłabienie zaufania do tego rejestru<sup>53</sup>.

Natomiast L. Wilk zauważył, że firmanctwo wynika zazwyczaj z chęci uniknięcia podatkowych konsekwencji kumulacji źródeł przychodów, bądź też z chęci uniknięcia niepodatkowych konsekwencji uzyskiwania danego rodzaju przychodu np. w zakresie utraty lub zawieszenia praw do różnych świadczeń lub może być ono przejawem „prania brudnych pieniędzy”<sup>54</sup>. W związku z tym przedmiot ochrony w tym typie czynu zabronionego nie ogranicza się bynajmniej do formalnie rozumianego porządku podatkowego, ale obejmuje również interes finansowy Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, zasady obrotu gospodarczego, a nawet może obejmować interes wymiaru sprawiedliwości w konkretnym

<sup>51</sup> T. Grzegorzcyk, *Kodeks...*, s. 255.

<sup>52</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 242; z tezą tą można się zgodzić, jednakże przepis penalizujący ogólnie zachowania firmanckie, niezależne od narażenia podatku na uszczuplenie, powinien się, ze względu na swój przedmiot ochrony, znajdować w przepisach karnych kodeksu spółek handlowych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Nie wyklucza to jednakże odrębnego przepisu o charakterze *lex specialis*, uregulowanego w kks, z wyższą, ze względu na skutek, sankcją karną.

<sup>53</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 242.

<sup>54</sup> L. Wilk, *Firmanctwo...*, s. 60.

przypadku<sup>55</sup>. Z tego też względu, zdaniem tego autora, typizacja firmanctwa powinna być raczej uproszczona, szczególnie w zakresie zawsze trudnej do dowodzenia strony przedmiotowej.

### 3. Składanie nierzetelnych deklaracji podatkowych (art. 56 § 1-3 kks)

W art. 56 § 1-3 kks odpowiedzialności karnej skarbowej podlega podatnik, który składając organowi podatkowemu lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Delikt z tego przepisu określany jest mianem „oszustwa podatkowego”<sup>56</sup> „oszustwa wobec organu podatkowego”<sup>57</sup>, „oszustwa w postępowaniu podatkowym”<sup>58</sup> „oszustwa podatkowego w postępowaniu podatkowym”<sup>59</sup> lub „składania nierzetelnych deklaracji podatkowych”<sup>60</sup>.

Delikt z art. 56 § 1-3 kks jest deliktem indywidualnym, który może popełnić jedynie podatnik.

Strona podmiotowa deliktu z art. 56 § 1-3 kks obejmuje obie postacie umyślności (zamiar bezpośredni lub ewentualny)<sup>61</sup>.

Jak wyżej wskazano, przepisy prawa podatkowego nakładają na podatników obowiązek składania deklaracji podatkowych. W deklaracjach tych często dokonywany jest samowymiar zobowiązania podatkowego lub też są one podstawą do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego przez właściwy organ podatkowy. Stąd też podatnik, który składa deklarację podatkową, w której nie odzwierciedla rzeczywistego stanu faktycznego tzn. podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych powoduje, że dokonany wymiar zobowiązania podatkowego nie odpowiada rzeczywistemu opodatkowaniu, jakie by miało miejsce, gdyby złożył on zgodną ze stanem rzeczywistym deklarację podatkową.

<sup>55</sup> Tamże.

<sup>56</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 250; L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 571; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo...*, s. 220; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91; uzasadnienie projektu kodeksu karnego skarbowego (druk sejmowy nr 1146 Sejmu III Kadencji).

<sup>57</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 250.

<sup>58</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 2002 roku, IV KKN 559/99, Lex nr 75491; T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 254.

<sup>59</sup> S. Baniak, *Prawo...*, s. 225.

<sup>60</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie...*, s. 78.

<sup>61</sup> L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 572.

Czyn ten może być popełniony przez: 1) podanie nieprawdy, a więc podanie danych niezgodnych z rzeczywistością; 2) zatajenie prawdy, czyli niepodanie wszystkich danych istotnych do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego; 3) niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem<sup>62</sup>.

Podawanie nieprawdy obejmuje taką sytuację, w której sprawca przedstawia organowi podatkowemu dane, które są niezgodne z rzeczywistością, tj. ze stanem faktycznym. Natomiast zatajenie prawdy polega na niewyjawieniu, na utrzymywaniu w tajemnicy określonych – zgodnych ze stanem rzeczywistym – informacji<sup>63</sup>.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 września 2005 r. sygn. SK 13/05 wskazał, że podatnik dokonujący samoobliczenia podatku musi złożyć deklarację zawierającą oświadczenie co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Po drugie musi on samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować, jako podlegające odliczeniu. Z jednej zatem strony od podatnika wymaga się rzetelności co do faktów znaczących prawnie z punktu widzenia potencjalnego obowiązku podatkowego. Deklaracja podatkowa w tym zakresie jest oświadczeniem wiedzy. Jednakże z drugiej strony ustawodawca wymaga od podatnika dokonującego samoobliczenia podatku – umiejętności poprawnego jurydycznie zakwalifikowania podanych faktów (wydatków). Nie wszystkie bowiem wydatki podlegają odliczeniu, lecz te tylko, które ustawodawca w prawie podatkowym kwalifikuje jako podlegające odliczeniu.

Wypełniony przez podatnika druk deklaracji lub oświadczenia, w którym podano nieprawdę lub zatajono prawdę dopiero wtedy stanie się przedmiotem deliktu z art. 56 § 1-3 kks, gdy zostanie złożony organowi podatkowemu lub płatnikowi<sup>64</sup>. Obojętne jest, czy sprawca bezpośrednio dostarcza druk deklaracji lub oświadczenia do siedziby właściwego organu, czy wysłał deklarację lub oświadczenie na adres organu drogą pocztową, teletransmisji etc<sup>65</sup>.

Dla zaistnienia czynu z art. 56 § 1-3 kks konieczne jest wystąpienie skutku polegającego na narażeniu podatku na uszczuplenie. W związku z tym karalne z art. 56 § 1-3 kks są tylko takie zachowania sprawcze dotyczące danych mogących mieć wpływ na powstanie, czy też wielkość zobowiązania podatkowej, natomiast nie stanowi czynu zabronionego z art. 56 § 1-3 kks zachowanie polegające na podawaniu w deklaracji np. nieprawdziwego adresu zamieszkania, daty urodzenia, czy numeru NIP<sup>66</sup>.

<sup>62</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks...*, s. 324.

<sup>63</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 258.

<sup>64</sup> W. Kotowski, B. Kurzepa, *Komentarz...*, s. 130; L. Wilk [w:] *Przestępstwa...*, s. 572.

<sup>65</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 250.

<sup>66</sup> Tamże.

#### 4. Narażenie na nienależny zwrot podatku (art. 76 kks)

Przepis art. 76 kks penalizuje zachowanie polegające na wprowadzeniu w błąd uprawnionego organu i narażeniu przez to właściwego organu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>67</sup>. Czyn z art. 76 § 1 kks jest określany mianem „narażenia na nienależny<sup>68</sup> zwrot podatku”<sup>69</sup>, „nienależnego zwrotu podatku”<sup>70</sup>, „nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej”<sup>71</sup>, „wyłudzenia zwrotu podatku lub nadpłaty”<sup>72</sup> oraz „oszustwa podatkowego”<sup>73</sup>.

Delikt z art. 76 kks jest, w przeciwieństwie do pozostałych oszustw podatkowych, deliktem ogólnosprawnym, gdyż ich sprawcą może być każdy.

Czynność sprawcza polega na wprowadzeniu w błąd uprawnionego organu, tzn. wytworzeniu u tego uprawnionego organu przekonania o pewnym fragmencie rzeczywistości, które niezgodne będzie z rzeczywistym stanem rzeczy, poprzez podanie temu organowi nieprawdziwych danych<sup>74</sup>. W błąd można wprowadzić za pomocą pisma, mowy czy urządzenia, a sposobem wprowadzenia w błąd może być nierzetelność obliczeń, sfalszowanie dokumentacji, pozorowanie pewnych zdarzeń i wystawianie fikcyjnych faktur, przyjęcie nierzetelnej kwalifikacji czynności podlegających opodatkowaniu, czy wreszcie wykazanie nieistniejącej nadpłaty<sup>75</sup>.

W szczególności, na podstawie art. 87 ust. 1 i 2 upu, w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, (tzn. zgodnie z art. 86 ust. 2 ptu, suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika: z tytułu nabycia towarów i usług, potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się

<sup>67</sup> Odpowiednikiem art. 76 kks był przepis art. 101a uks dodany przez art. 1 pkt 40 ustawy z dnia 3 lipca 1998 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 108, poz. 682) zmieniającej kks ustawę z dnia 1 września 1998 r. Przed 1 września 1998 r. zachowania opisane w art. 101a podlegały kryminalizacji na podstawie – mającego ogólniejszy charakter – art. 94 § 1 uks zob. **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...*, s. 388.

<sup>68</sup> Obecnie nienależny.

<sup>69</sup> **T. Grzegorzczak**, *Kodeks...*, s. 302; **V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski**, *Prawo...*, s. 236.

<sup>70</sup> **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...*, s. 387; **W. Kotowski, B. Kurzępa**, *Komentarz...*, s. 190.

<sup>71</sup> **S. Baniak**, *Prawo...*, s. 382.

<sup>72</sup> **L. Wilk**, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe* [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom. 10. Prawo karne gospodarcze*, pod redakcją O. Górniok, Warszawa 2003 s. 574.

<sup>73</sup> **P. Kardas, G. Łabuda**, *Kryminalizacja...*, s. 62.

<sup>74</sup> **R. Kubacki, A. Bartosiewicz**, *Kodeks...*, s. 388.

<sup>75</sup> **L. Wilk**, *Przestępstwa...*, s. 575.

one z powstaniem obowiązku podatkowego, od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji; w przypadku importu – suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego; zryczałtowany zwrot podatku; kwota podatku należnego od importu usług, kwota podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów), jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Zasadniczo zwrot różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Narażenie na nienależny zwrot podatku może być spowodowane nierzetelnością obliczeń bądź przyjęciem nieprawidłowej kwalifikacji czynności podlegających opodatkowaniu<sup>76</sup>.

Przepis art. 76 kks może mieć zastosowanie także w odniesieniu do nadpłat podatku, gdy z przepisów podatkowych wynika obowiązek składania zeznań podatkowych (np. art. 45 pdf i art. 27 pdp). Jeżeli suma wpłaconych (pobranych) zaliczek okaże się wyższa od podatku należnego, mamy do czynienia z nadpłatą<sup>77</sup>. Jednakże podatnik może, wprowadzając w błąd organ podatkowy, wykazać w zeznaniu nadpłatę rzeczywiście nieistniejącą. Organ podatkowy może w takiej sytuacji dokonać zwrotu nadpłaty wykazanej w zeznaniu podatkowym, i to bez prowadzenia postępowania sprawdzającego, kontrolnego, czy wymiarowego<sup>78</sup>. Jeżeli nadpłata wykazana została w zeznaniu podatkowym bezzasadnie, bądź w kwocie wyższej niż rzeczywiście istniejąca, organ zwraca w istocie rzeczy podatek, czyniąc to *lege artis*, ale nienależne w rozumieniu art. 76 kks.

Delikt z art. 76 może być popełniony jedynie umyślnie. T. Grzegorzczak przyjął, że czyn ten może zostać popełniony także z zamiarem ewentualnym<sup>79</sup>. Natomiast W. Kotowski i B. Kurzępa stwierdzili, że strona podmiotowa tego deliktu obejmuje umyślność tylko w zamiarze bezpośrednim, gdyż wprowadzenie w błąd wymaga „chcenia”, zaś na taki sposób i efekt swego działania sprawca nie może tylko godzić się<sup>80</sup>. Należy podzielić zdanie R. Kubackiego i A. Bartosiewicza, że ograniczenie zamiaru jedynie do bezpośredniego jest nieuzasadnione, bowiem zwrot „wprowadzenie w błąd” oznacza tyle, co udzielenie mylnych informacji,

<sup>76</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie...*, s. 100.

<sup>77</sup> W. Nykiel, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 254, odnośnie nadpłaty zob. art. 72 i n. op.

<sup>78</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie...*, s. 100.

<sup>79</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 303.

<sup>80</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Komentarz...*, s. 193.

sprawianie, że ktoś poweźmie mylny sąd o stanie rzeczy<sup>81</sup>. Tym samym, z wykładni językowej nie wynika, iż zachowanie sprawcy, polegające na wprowadzeniu w błąd, ma być intencjonalne<sup>82</sup>. W przypadku zamiaru ewentualnego sprawca nie jest pewien, czy przysługuje mu w ogóle zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub, czy zwrot należy mu się w kwocie przez niego żądanej, ale godzi się na to, iż żądając przed organem zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej w określonej wysokości, wypełni znamiona któregoś z czynów zabronionych w art. 76, co mu jest obojętne<sup>83</sup>. Jak zauważył L. Wilk w praktyce zjawisko wyłudzenia, zwłaszcza zwrotu podatku VAT, jest pewnym procederem popełnianym w zamiarze bezpośrednim.

---

<sup>81</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 393.

<sup>82</sup> Tamże.

<sup>83</sup> Tamże.



## ROZDZIAŁ III. USTAWOWA REGULACJA OSZUSTWA PODATKOWEGO

### 1. Ustawowe znamiona oszustwa podatkowego

W prawie karnym skarbowym wyrażona została już w 1 § 1 kks zasada *nulum crimen sine lege* (nie ma przestępstwa bez ustawy), przy czym w prawie karnym skarbowym szczególne znaczenie ma właściwe rozumienie pojęcia „ustawy” jako źródła odpowiedzialności karnoskarbowej, a to ze względu na blankietowy<sup>1</sup> charakter znamion wielu typów czynów zabronionych odsyłających na zewnątrz kodyfikacji karnoskarbowej, do przepisów różnego rodzaju i różnej nieraz rangi.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 30 września 2002 r. sygn. KK 264/02 wskazał, że art. 56 § 4 kks, podobnie jak inne przepisy kodeksu karnego skarbowego, ma charakter blankietowy, bowiem w swej treści odsyła do innych unormowań prawnych, szczegółowo konkretyzujących znamiona czynu karalnego. Ustalenie znamion czynu karalnego wymaga zatem połączenia dyspozycji blankietowego przepisu ustawy karnej i szczegółowych przepisów określonych w ustawach. Blankietowość normy karnej polega zatem na tym, iż znamiona czynu zabronionego (tzw. typizacja, określoność) wskazane są w innym akcie normatywnym niż ten, który zawiera normę sankcjonującą<sup>2</sup>. W przypadku odpowiedzialności kar-

---

<sup>1</sup> Zob. **F. Prusak**, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 13-14; odnośnie przepisów blankietowych zob. szerzej **R. Dębski**, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa. O ustawowym charakterze norm prawa karnego i znamionach typu czynu zabronionego nie określonych w ustawie*, Łódź 1995, s. 107-131.

<sup>2</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, z. 8, poz. 91; wskazać przy tym należy, że część autorów wskazuje, iż pod pojęciem przepisów blankietowych należy rozumieć wyłącznie takie unormowania, które odsyłają do aktów normatywnych rangi podstawowej. Wówczas norma blankietowa staje się równocześnie normą kompetencyjną – **B. Koch**, *Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XVI Nauki Humanistyczno-Społeczne 1978 nr 89, s. 67.

nej skarbowej nie chodzi na naruszenie przepisów kodeksu karnego skarbowego, a norm z innych gałęzi prawa, zaś sankcje takiego zachowania przewidują przepisy kodeksu<sup>3</sup>. Dyspozycje przepisów kodeksu karnego skarbowego zabraniają pod groźbą sankcji karnoskarbowej naruszania normy nieprawnokarnej. Dla ustalenia na czym polega zabronione zachowanie lub dokładnej treści ciężącego na sprawcy obowiązku, którego niedopełnienie jest przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym, należy odwołać się do przepisów prawa podatkowego, finansowego oraz w pewnym zakresie – prawa administracyjnego i cywilnego<sup>4</sup>. Kodeks karny skarbowy nie określa przy tym, z jakich przepisów wynikają te obowiązki. Osoba korzystająca z tekstu prawnego, oprócz zadań związanych z interpretacją tego tekstu, musi również podjąć niełatwe czasem zabiegi w celu skonstruowania „całej” normy prawnokarnej (ustalenia normy sankcjonowanej)<sup>5</sup>. Przepisy te są zawarte nieraz także w aktach normatywnych niższego rzędu.

W takim wypadku mamy do czynienia, jak podkreślił R. Dębski, z przepisami blankietowymi *sensu stricto* (właściwymi), które poprzez przekazanie decyzji co do opisu zabronionego zachowania organom „wyspecjalizowanym”, posiadającym możliwość szybszej reakcji na zmieniające się warunki, co umożliwia dopasowywanie norm ustanawiających poszczególne nakazy i zakazy do zmieniających się stosunków np. gospodarczych<sup>6</sup>.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, nie rezygnując z wymagania określenia wyłącznie w ustawie podmiotu, znamion przedmiotowych przestępstwa oraz kary, należy jednak przyjąć, że dopuszczalne jest doprecyzowanie tych elementów w aktach wykonawczych wydanych w zgodzie z art. 92 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu, czy przeciwko interesom fiskalnym państwa, konstrukcja ustawy karnej, która by całkowicie wykluczała potrzebę odwołania się do rozporządzeń regulujących określoną sferę działalności, jest trudna do wyobrażenia<sup>7</sup>.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 1 grudnia 2005 roku<sup>8</sup> niższy poziom określoności czynu opisanego w dyspozycji blankietowej polega na tym, że w czasie jej obowiązywania w zależności od zmian wynikających z przepisów stanowiących podstawę obowiązku sprawcy – zmieniać się może zakres podmio-

<sup>3</sup> M. Charkiewicz, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznaną*, Prawo i Podatki 2012 nr 12, s. 19.

<sup>4</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks...*, s. 210.

<sup>5</sup> R. Dębski, *Pozaustawowe...*, s. 118.

<sup>6</sup> Tamże..

<sup>7</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 lutego 2001 r., sygn. P 2/00; OTK 2001 z. 2, poz. 32.

<sup>8</sup> Sygn. IV KK 122/05, OSNKW 2006, nr 2, poz. 19.

towy przestępstwa. Zawsze jednak zakres ten obejmować może jedynie podmioty, których obowiązek ustalony został w sposób zgodny z przepisami prawa. Blankietowość normy nie oznacza więc stanu, w którym podmiot przestępstwa może być ustalany w jakiś dowolny sposób, bez uwzględnienia prawnego charakteru źródła obowiązku, którego niespełnienie jest warunkiem odpowiedzialności karnej – bo oznaczałoby to naruszenie podstawowych zasad tej odpowiedzialności. Zamieszczony w przepisie art. 53 § 30 kks zwrot „oraz wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych” odnosi się do pojęć procesowych wymienionych na jego wstępie i nie może być odniesiony do pojęcia „podatnik”, ponieważ żaden inny akt prawa podatkowego nie może naruszać gwarancyjnego charakteru definicji określonej w ordynacji podatkowej, będącej dla tej dziedziny prawa podstawowym źródłem. Zgodnie z definicją z art. 7 § 1 op nie jest więc podatnikiem podmiot uznany za podatnika przez jakikolwiek przepis prawa podatkowego, lecz taki jedynie podmiot, którego obowiązek podatkowy ustalony został „na mocy ustaw podatkowych”.

## 1) Przedmiot

Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes i porządek finansowy Skarbu Państwa<sup>9</sup> lub jednostki samorządu terytorialnego. Interes fiskalny wyraża się w należyтым wymiarze zobowiązania podatkowego. Jak wcześniej było wskazane w oszustwie podatkowym następuje zafałszowanie wymiaru zobowiązania podatkowego i uchylenie się, całkowite lub częściowe od opodatkowania. Stąd też przedmiotem ochrony oszustw podatkowych jest także prawidłowy wymiar zobowiązań podatkowych.

Gwarantem prawidłowego powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych jest również ten wyżej przedstawiony ład podatkowy i zaufanie suwerena podatkowego w stosunku do podatników.

Rodzajowym przedmiotem ochrony są w przypadku oszustw podatkowych obowiązki podatkowe. Biorąc pod uwagę, że tytuł rozdziału wskazuje na „obowiązki podatkowe”, a nie na „obowiązek podatkowy”, a także na fakt, że wiele zachowań stypizowanych w rozdziale 6 nie godzi, ponieważ nie może godzić ze swej natury, w powinność poniesienia świadczenia pieniężnego w związku ze zdarzeniem określonym w ustawie, należy uznać, że przestępstwami (wykroczeniami) skarbowymi są te zachowania, które godzą w obowiązki (powinności) wynikające z przepisów prawa podatkowego<sup>10</sup>. Przedmiotem ochrony z art. 54 kks jest

<sup>9</sup> F. Prusak, *Prawo...*, s. 4.

<sup>10</sup> A. Bartosiewicz, *Wyludzenie zwrotu podatku VAT*, glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004, sygn. V KKN 248/03, Glosa 2005 nr 4, s. 106.

zapewnienie zgłaszania przedmiotu opodatkowania. Formą ochrony przedmiotu z art. 55 jest zabezpieczenie przed posługiwaniem się personaliami, nazwą i firmą innego podmiotu<sup>11</sup>.

## 2) Strona przedmiotowa

Jak wyżej wskazano, strona przedmiotowa deliktu oszustwa podatkowego, odróżnia te delikty od innych przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Poszczególne rodzaje oszustw podatkowych różnią się znacząco w zakresie znamion strony przedmiotowej. Zostały one wyczerpująco omówione w rozdziale poprzednim, stąd też nie wydaje się konieczne powtarzanie tych ustaleń w niniejszym rozdziale.

Należy też wskazać na skutek oszustw podatkowych, wchodzący w skład znamion, którym jest narażenie podatku na uszczuplenie (w przypadku art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3 kks); narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (art. 76 kks).

Zgodnie z przepisem art. 53 § 28 kks narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia – co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić.

Jak słusznie zauważył P. Kardas, stosując odpowiednio definicję z art. 53 § 28 kks do znamienia skutku z art. 76 kks, należy stwierdzić, że „narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej” to spowodowanie przez sprawcę wprowadzającego w błąd właściwy organ przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy konkretnego niebezpieczeństwa uzyskania zwrotu wskazanych we wniosku kwot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenia wskazanej kwoty nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>12</sup>.

Należy przy tym zauważyć, iż ustawodawca w przypadku tych czynów nie penalizuje wprost z brzmienia literalnego przepisu samego uszczuplenia podatku lub spowodowania nienależnego zwrotu. Jednakże, spowodowanie przez sprawcę uszczuplenia należności publicznoprawnej wpływa niewątpliwie na stopień społecznej szkodliwości czynu (art. 53 § 7 kks), stanowi bowiem przesłankę są-

<sup>11</sup> G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 529.

<sup>12</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 675, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 529.

dowego wymiaru kary (art. 13 § 1 kks) oraz stwarza możliwość zastosowania niektórych instytucji modyfikujących odpowiedzialność (np. art. 16 kks, art. 37 § 1 pkt 1 kks). Oczywiście jest wniosek, iż przed stanem uszczuplenia finansowego musiał istnieć bezpośrednio stan (konkretnego) jego narażenia, co – *de lege lata* – uzasadnia kryminalizację takiego zachowania. Stan narażenia należności publicznoprawnej będzie istniał do czasu – przekroczenia przez sprawcę terminu wynikającego z ustawy podatkowej lub decyzji – nakładającej określony obowiązek podatkowy lub zapłatę podatku<sup>13</sup>.

Jak zauważył G. Łabuda, można by przyjąć w oparciu o przepis art. 51 § 1 op, wykładnię zgodnie z którą przekształcenie podatku w zaległość podatkową nie powoduje uszczuplenia, a jedynie w dalszym ciągu trwa stan narażenia. Granicę tego narażenia wyznaczałoby dopiero przedawnienie należności publicznoprawnej. Przyjęcie takiego poglądu byłoby równoznaczne z przyjęciem bezużyteczności przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary z art. 37 § 1 pkt 1 kks, gdy sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości. Niecelowe byłoby także wprowadzenie pojęcia należności uszczuplonej z art. 53 § 27 kks<sup>14</sup>. Uchylenie się od uiszczenia podatku, o którym mowa w art. 53 § 27 kks powoduje uszczerbek finansowy po stronie wierzyciela podatkowego, który począwszy od dnia, w którym upływa termin płatności podatku powinien dysponować kwotą tego podatku, lecz nią nie dysponuje<sup>15</sup>. Tym samym z narażeniem podatku na uszczuplenie (nienależny zwrot), w przypadku czynów polegających na złożeniu deklaracji, takich jak art. 56 § 1-3, czy art. 76 kks, mamy do czynienia od złożenia deklaracji do upływu ustawowego terminu złożenia tej deklaracji oraz płatności tego podatku. Z upływem powinienego terminu, kiedy to podatek przekształca się w zaległość podatkową, mamy do czynienia z uszczupleniem podatku (spowodowaniem zwrotu).

Zauważyć przy tym należy, że przepisy kodeksu karnego skarbowego poprzez przepis art. 21 § 3 kks recypują m.in. przepis art. 13 kk, penalizujący usiłowanie, przewidując jednocześnie w art. 21 § 1 i § 2 modyfikacje co do karalności. Jak wcześniej podniesiono, oszustwa podatkowe stanowią czyny z narażenia konkretnego, a zatem do ich wypełniania wystarczy spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa uszczerbku. Usiłowanie natomiast na podstawie art. 13 § 1 kk w zw. z art. 21 § 3 kks, polega na tym, iż odpowiada za usiłowanie, osoba która w zamiarze popełnienia czynu zabronionego swoim zachowaniem bezpośrednio

<sup>13</sup> P. Lewczyk, *Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2012 nr 7-8, s. 32.

<sup>14</sup> G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000 nr 11, s. 86.

<sup>15</sup> L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 227.

zmierza do jego dokonania, które jednak nie następuje. Jak zauważyła A. Liszewska pytanie o karalność usiłowania przestępstw z konkretnego narażenia na niebezpieczeństwo jest w istocie pytaniem o dopuszczalne granice rozszerzania pola karalności na zachowania, które nie spowodowały jeszcze stanu bezpośredniego zagrożenia dla zaatakowanego dobra, chociaż do tego zmierzały. Jest to pytanie o – warunkujące zastosowanie normy sankcjonującej – ujemne wartościowanie czynu, który został podjęty z zamiarem dokonania przestępstwa konkretnego narażenia na niebezpieczeństwo, ale „zatrzymał się” na etapie bezpośrednio poprzedzającym dokonanie. A. Liszewska stwierdziła, iż wydaje się, że nie ma wątpliwości, iż odpowiedź na to pytanie powinna być pozytywna. Z pewnością usiłowanie narażenia dobra stanowiącego przedmiot zamachu na bezpośrednie i konkretne niebezpieczeństwo jest zachowaniem niebezpiecznym w ocenie społecznej, jest też zachowaniem naruszającym zakaz takiego postępowania zawarty w normie sankcjonowanej. Nie ma zatem powodów do wyłączenia zastosowania art. 13 § 1 kk w odniesieniu do tego typu czynów zabronionych<sup>16</sup>. P. Lewczyk stwierdził, że jeżeli przyjmiemy nawet, iż pojęciowo możliwe jest usiłowanie przestępstwa karnoskarbowego z konkretnego narażenia dobra prawnego, to podkreślił, iż usiłowanie popełnienia przestępstwa karnoskarbowego nie wiąże się z wywołaniem jakiegokolwiek niebezpieczeństwa dla dobra prawnego, w związku z czym kryminalizacja takiego zachowania daleka jest od realizacji podstawowej funkcji ochronnej prawa karnego, zgodnie z którą penalizowane mogą być jedynie zachowania stwarzające przynajmniej zagrożenie dla dobra prawnego. Ze względu na stosunkowo dalekie wysunięcie odpowiedzialności karnoskarbowej na przedpolu w stosunku do naruszenia dobra prawnego P. Lewczyk opowiedział się za niekaralnością usiłowania przestępstwa karnoskarbowego, podnosząc iż z charakteru i istoty przestępstwa karnoskarbowego wynika, iż usiłowanie czynu z konkretnego narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo (z narażenia na uszczuplenia należności publicznoprawnej) jest możliwe jedynie pojęciowo. Typy konkretnego narażenia na niebezpieczeństwo charakteryzują się karalnością na przedpolu, a więc usiłowanie ich byłoby dalszym cofnięciem karalności w pochodzie przestępstwa, co z punktu widzenia konstytucyjnego budzi uzasadnione wątpliwości (zasada proporcjonalności, zasada państwa prawnego)<sup>17</sup>. Niezależnie od tego, czy uznamy karalność usiłowania oszustwa, będącego czynem z narażenia konkretnego, zauważyć należy, że trudno byłoby w praktyce wskazać przypadki, kiedy mogłoby dojść do takiego bezpośredniego i zmierzania do usiłowania narażenia podatku na uszczuplenie, kiedy bowiem nastąpiłaby sytuacja, która nie stanowiłaby jeszcze konkretnego narażenia, a zmierzałaby bezpośrednio do takiego narażenia.

<sup>16</sup> A. Liszewska, *Usiłowanie przestępstwa narażenia na niebezpieczeństwo*, PiP 2012 nr 3 s. 30.

<sup>17</sup> P. Lewczyk, *Usiłowanie...*, s. 45-46.

Kolejną istotną kwestią jest stwierdzenie, czy sądy powszechne mają samodzielność jurysdykcyjną w stwierdzaniu kwoty podatku narażonego na uszczuplenie, czy też są związane decyzją określającą albo ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Należy tu wskazać na przepis art. 8 § 1 kpk, zgodnie z którym sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu, jednakże na podstawie § 2 tego przepisu prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące. Odnosząc się do kwestii prejudykatu G. Łabuda wskazał na istotne praktyczne konsekwencje wprowadzenie do kodeksu karnego skarbowego przepisu art. 114a, zgodnie z którym postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszone, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Jak bowiem zauważył przepis ten wzmacnia praktykę, polegającą na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a następnie jego zawieszenia do czasu zakończenia postępowania podatkowego. Efektem tego jest niemożność przedawnienia karalności w oparciu o konstrukcję 44 § 2 kks oraz niemożność przedawnienia z uwagi na konstrukcję art. 70 § 6 pkt 1 op<sup>18</sup>. Jak stwierdził M. Charkiewicz, o narażeniu na uszczuplenie podatku można rozważać, jeżeli jest znana jego kwota, zaś zarzut narażenia podatku na uszczuplenie, może być postawiony, a co dalej idzie skazanie za popełnienie takiego czynu, może nastąpić po uprzednim stwierdzeniu kwot świadczenia pieniężnego należnego wierzycielowi publicznoprawnemu<sup>19</sup>. Z art. 21 § 2 i 3 op wynika m.in., że organem właściwym do zakwestionowania deklaracji, bądź też jej zastąpienia, jest wyłącznie organ podatkowy, co z kolei daje podstawę do przyjęcia, że ani finansowy organ postępowania przygotowawczego, ani sąd karny nie są właściwe do ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego, a organy te nie mają możliwości ustalenia w postępowaniu administracyjnym kwoty podatku należnej. Przeciwnie stanowisko oznaczałoby, że podmioty te orzekałyby o wysokości zobowiązania podatkowego<sup>20</sup>. Autor ten wskazał także, że z uwagi na treść art. 113 § 1 kks, poprzez konstrukcję odpowiedniego stosowania, zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego wynikająca z art. 8 kpk jest istotnie ograniczona. Należy tu wskazać na wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r.<sup>21</sup>, który stwierdził że samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego (art. 8 § 1 kpk) nie

<sup>18</sup> G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego z uwagi na prejudykat*, Prok. i Pr. 2011 nr 3, s. 82

<sup>19</sup> M. Charkiewicz, *Samodzielność*

<sup>20</sup> Tamże, s. 21

<sup>21</sup> sygn. II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15



uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie istnienia tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia „kształtujące stosunek prawny” (art. 8 § 2 kpk) i uznawać za wiążące w postępowaniu karnym. Sąd karny nie może zignorować stanu prawnego, wynikającego z decyzji organu podatkowego, czy też organu kontrolnego, bowiem w przeciwnym wypadku byłaby otwarta droga do ponownej kontroli legalności decyzji podatkowej pomimo wyczerpania środków prawnych przewidzianych w ordynacji podatkowej. Odnosząc się do wskazanego judykatu J. Duży stwierdził, że w konsekwencji dokonanej przez Sąd Apelacyjny w Krakowie interpretacji *de facto* otrzymujemy bowiem nową przesłankę dopuszczalności procesu w sprawach karnych dotyczących uszczuplenia lub narażenia na należności publicznoprawnej – konieczność uzyskania decyzji podatkowej<sup>22</sup>. Wyliczenie kwot uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie należności publicznoprawnych nie jest tym samym co określenie konkretnego zobowiązania podatkowego w drodze decyzji podatkowej. Nie rodzi tożsamyh skutków<sup>23</sup>. Odnosnie powyższego należy zauważyć, iż decyzja podatkowa jest opartą na przepisach prawa władczą jednostronną czynnością prawną właściwego organu administracji publicznej, podejmowaną w sferze zewnętrznej, kształtującą prawa oraz obowiązki imiennie oznaczonego adresata w indywidualnej sprawie podatkowej. Podatek narażony na uszczuplenie stanowi natomiast skutek oszustw podatkowych z art. 54, art. 55 i art. 56 § 1 kks. Sąd powszechny ustalając kwotę podatku narażonego na uszczuplenie dokonuje dookreślenia jednego z zasadniczych elementów dla odpowiedzialności karnej skarbowej, nie dokonując modyfikacji zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji podatkowej, bowiem orzeczenie sądu nie zmienia praw i obowiązków wynikających z decyzji podatkowej. Wydaje się tym samym, że brak jest do przyjęcia, iż odpowiednie stosowanie przepisu art. 8 kpk będzie polegać, na zmodyfikowaniu treści § 2 tego przepisu w taki sposób, iż w miejsce prawomocnych wyroków sądu kształtujących prawo lub stosunek prawny, wejdą ostateczne decyzje podatkowe, a co więcej, że bez takiej decyzji nie będzie możliwe ustalenie wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. Przepis art. 114a kks przy tym jedynie fakultatywnie pozwala na zawieszenie postępowania. Jeżeli by uznać, że decyzje podatkowe wywierają tak istotną rolę dla ukształtowania odpowiedzialności karnej, to zawieszenie takie powinno mieć charakter obligatoryjny. Stąd też, doceniając wagę argumentów przemawiających za związaniem sądu powszechnego

<sup>22</sup> J. Duży, *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplenia podatku*, Prok. i Pr. 2014 nr 1, s. 110.

<sup>23</sup> Tamże, s. 113.

go decyzją podatkową, należy opowiedzieć za poglądem przeciwnym, iż brak jest jurydycznych postaw uznania takiego związania. Bez wyraźnego bowiem przepisu nie można przyjąć, iż sąd powszechny jest związany w ustalaniu znamion czynu zabronionego na decyzji podatkowej.

### 3) Podmiot

Sprawcą deliktów z art. 54, 55 i 56 kks może być wyłącznie podatnik. W związku z tym czyny zabronione z tych przepisów są czynami indywidualnymi.

Samo pojęcie podatnika, jak wyżej wskazano, jest bardzo szerokie. Stąd też znakomita część społeczeństwa jest podatnikiem jakiegoś podatku. Jednakże pojęcie podatnika z art. 7 § 1 op w związku z art. 53 § 30 kks, wiąże byt „bycia podatnikiem”, z ciążeniem na tym podatniku, obowiązku podatkowego tzn. wynikającej z ustaw podatkowych nieskonkretyzowanej powinności przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach (art. 4 op). Przymiot bycia podatnikiem tym samym jest pochodną obowiązku podatkowego. Aby uznać kogoś za podatnika, należy najpierw stwierdzić, iż zgodnie z przepisami ustaw podatkowych, zaistniało zdarzenie skutkujące tym, iż na tej osobie ciąży obowiązek podatkowy.

Jak zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 1 grudnia 2005 r. sygn. IV KK 125/05, dyspozycja normy zamieszczonej w art. 54 kks (a także w art. 55, art. 56 – dopisek ZW) posługuje się – dla określenia znamienia wskazującego na podmiot przestępstwa – pojęciem „podatnik”. Jak wynika z tego wyroku podatnikiem może być jedynie podmiot, którego obowiązek ustalony został na mocy ustaw podatkowych tzn., zgodnie z przepisem art. 3 pkt 1 op, ustaw dotyczących podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określających podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

Wskazać przy tym należy, na rozróżnienie w określeniu podmiotu, jakie występuje w przepisach art. 54, 55 i 56 kks, a art. 76 kks. Oszustwo z art. 76 kks jest czynem ogólnosprawczym, które może popełnić każdy. Brak jest więc w tym przypadku związania podmiotu dokonującego delikt z wynikającym z ustaw podatkowych obowiązkiem. Czyn z art. 76 kks może popełnić osoba, na której nie ciąży obowiązek podatkowy. Natomiast podatnik wskazany w przepisach art. 54, art. 55 i art. 56 § 1-3 kks, ma być podatnikiem tego podatku, który popełnionym przez siebie czynem, naraża na uszczuplenie. Jedynie bowiem taki podmiot, nie zgłaszając przedmiotu lub podstawy opodatkowania, czy też zgłaszając nieprawdziwe dane, może doprowadzić do konkretnego niebezpieczeństwa narażenia podatku na uszczuplenie.

Zgodnie z przepisem art. 9 § 3 kks za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że odpowiedzialność karna skarbową nie opiera się na fikcji wynikającej z czysto formalnego statusu osoby wskazanej w kodeksie karnym skarbowym, jako podmiot przestępstwa albo wykroczenia, lecz na faktach i na zachowaniach osób, które *de facto* były sprawcami nagannych zachowań zagrożonych karą przez przepisy tego kodeksu<sup>24</sup>. Pojęcie zajmowania się” sprawami gospodarczymi w rozumieniu art. 9 § 3 kks cechować powinna – jak się wydaje – podobnie jak w przypadku “zajmowania się” cudzymi sprawami majątkowymi w świetle art. 296 kk (nadużycie zaufania) samodzielność decyzyjna. Chodzi o posiadanie uprawnień do podejmowania decyzji i ich realizacji. Od tego należy odróżnić czynności wyłącznie wykonawcze, jakich z reguły dokonują tzw. “zwykli” pracownicy<sup>25</sup>.

W kontekście art. 9 § 3 kks nie ma wątpliwości, że pojęcie to obejmuje wszelakiego rodzaju czynności prawne i faktyczne, które są podejmowane w związku z działalnością określonego podmiotu. Muszą one jednak dotyczyć sfery gospodarczej, a więc organizacji oraz wymiany dóbr i usług. Podkreśla się przy tym, że nie można utożsamiać spraw gospodarczych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przekonywający jest też pogląd, że “bezsprzecznie zawsze będą miały charakter spraw gospodarczych czynności doradztwa podatkowego, w tym także prowadzenie ksiąg rachunkowych”<sup>26</sup>.

Warunkiem przypisania realizacji znamion typu indywidualnego sprawcy nie posiadającemu wymaganych dla podmiotu kwalifikacji jest zajmowanie się na ściśle określonej podstawie (tj. przepisu prawa, decyzji organu, umowy, faktycznego wykonywania) sprawami gospodarczymi innego podmiotu (tego, który może być sprawcą danego indywidualnego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego)<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 56.

<sup>25</sup> L. Wilk, *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2004 nr 9, s. 105.

<sup>26</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2006 r., sygn. III KK 213/05, OSNKW 2006 nr 5, poz. 45, zob. także J. Tatarczak, P. Tatarczak, *Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych*, Mon. Podat. 2002, nr 1, s. 24.

<sup>27</sup> G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r.*, Nowa Kodyfikacja Karna, 34, s. 143.

Warte zauważenia jest to, iż nowelizacją z dnia 28 lipca 2005 r. ustawodawca dodał do tego przepisu zastrzeżenie dotyczące jednostek organizacyjnych, które nie posiadają osobowości prawnej, iż tym jednostkom odrębne przepisy mają nadawać zdolność prawną. Tym samym na gruncie art. 9 § 3 kks po nowelizacji, odmiennie od regulacji z art. 296 i art. 308 kk, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest zatem charakteryzowana łącznie poprzez elementy organizacyjno-majątkowe oraz cechy jurydyczne, ujawniające się w posiadaniu przez tę jednostkę na podstawie odrębnych przepisów zdolności prawnej<sup>28</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 26 kwietnia 2007 roku, sygn. I KZP 7/07<sup>29</sup>, przyjął że spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 kks jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego. Sąd w uchwale tej przyjął, że z punktu widzenia funkcji, jaką pojęcie “jednostka organizacyjna” pełni na gruncie art. 9 § 3 kks, tworząc zbiorczą nazwę podmiotów, które nie są osobami prawnymi, uznać należy, że spółka cywilna jako organizacja wspólników utworzona na mocy ustawy (art. 860 kc i n.) jest jednostką organizacyjną. SN wskazał, że na gruncie prawa cywilnego nie ma ona przyznanej zdolności prawnej, natomiast posiada zdolność prawną w rozumieniu prawa podatkowego w sytuacji, gdy z mocy poszczególnych ustaw podatkowych zostanie na nią nałożony obowiązek podatkowy (por. art. 11 ust. 1 upa oraz art. 15 ust. 1 upu). Sąd następnie stwierdził, że wykładnia językowa tego zwrotu nie prowadzi do jednoznacznego rozumienia, co powoduje, że należy odwołać się do innych rodzajów wykładni, a zwłaszcza do wykładni systemowej oraz poprzez wykładnię historyczną ustalić *ratio legis* nowelizacji interpretowanego przepisu. W pierwotnym brzmieniu art. 9 § 3 kks nie wymagał, by jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiadała zdolność prawną wynikającą z odrębnych przepisów. W toku prac legislacyjnych wprowadzono zmianę do art. 9 § 3 kks przez dodanie po słowach “jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej” zwrotu: “której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”. W uzasadnieniu do tej zmiany wskazano, że ma ona na celu zsynchronizowanie przepisów Kodeksu karnego skarbowego z rozwiązaniami przyjętymi w Kodeksie cywilnym. W wyroku tym podniesiono kwestię wykładni systemowej, a mianowicie zmianę w ustawie z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary<sup>30</sup> wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03<sup>31</sup>, w którym Trybunał wypowiedział się przeciwko uznaniu spółki cywilnej za podmiot zbiorowy. Zdaniem Trybunału, spółkę

<sup>28</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 227.

<sup>29</sup> OSNKW 2007 nr 5, poz. 38.

<sup>30</sup> Obecnie opublikowanej tekst jednolity Dz. U. z 2012 roku, poz. 768 z późn. zm.

<sup>31</sup> OTK-A 2004, nr 10, poz. 103.

cywilną należy wyłączyć spod zakresu „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”, albowiem nie ma ona takiego statusu w świetle prawa cywilnego. Sąd doszedł w związku z tym do wniosku, iż jeżeli zamierzeniem ustawodawcy było dostosowanie do przepisów Kodeksu cywilnego zakresu pojęcia “jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”, to przy wykładni użytego do osiągnięcia tego celu zwrotu “zdolność prawna” trzeba odwołać się do przepisów prawa cywilnego. Sąd zauważył co prawda, że wykładnia funkcjonalna art. 9 § 3 kks może natomiast przemawiać przeciwko interpretacji zawężającej odpowiedzialność karną skarbową na podstawie tego przepisu. Kierując się jednak domniemaniem zakładającym racjonalność ustawodawcy trzeba przyjąć, że nowelizacja omawianego przepisu miała na celu ograniczenie zakresu podmiotowego pojęcia “jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”<sup>32</sup>. Jak zauważył G. Łabuda koronnym argumentem, który prowadzi do obalenia tezy Sądu Najwyższego o braku zdolności prawnej spółki cywilnej, jest wniosek płynący z logicznej analizy przepisu art. 135 op, zgodnie z którym zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Przepis ten w istocie statuuje dyrektywę interpretacyjną, której celem jest przypisanie danemu podmiotowi zdolności prawnej w sprawach podatkowych. Stosowanie kryteriów oceny obu rodzajów zdolności z prawa cywilnego posiada charakter drugorzędny, pierwszeństwo bowiem posiada zawsze kryterium oceny poprzez pryzmat prawa podatkowego (*verba legis*: jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej). Inaczej mówiąc, kryterium oceny zdolności prawnej spółki cywilnej ufundowane zostało według art. 135 op na przepisach podatkowych, natomiast brak owej zdolności, z perspektywy cywilistycznej, nie posiada żadnego znaczenia. Miarodajna jest bowiem wyłącznie ocena podatkowoprawna. Tym samym, jakkolwiek prawo cywilne nie przyznaje spółce cywilnej zdolności prawnej, posiada ona rzeczoną kwalifikację normatywną, a to za sprawą niektórych ustaw podatkowych. Zakresu zastosowania art. 9 § 3 kks nie należy wyznaczać wyłącznie z perspektywy cywilistycznej. Gdyby ustawodawcy chodziło o ocenę zdolności prawnej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej poprzez pryzmat przepisów Kodeksu cywilnego (szerzej: prawa cywilnego), wyraźnie wskazałby swoją intencję w tym przepisie<sup>33</sup>.

W sytuacji bowiem przestępstw i wykroczeń skarbowych związanych z nieprawidłowościami w podatku VAT spółki cywilnej jako podatnika, w aktualnym stanie prawnym z przyczyn wyżej opisanych, niemożliwe jest pociągnięcie do odpowie-

<sup>32</sup> Zob. także postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. I KZP 28/08, OSNKW 2009 nr 2, poz. 14.

<sup>33</sup> G. Łabuda, *Odpowiedzialność karnoskarbowa z tytułu działania za kogoś innego – glosa do I KZP 7/07*, M. Pod 2007 nr 21, Legalis.

działności karnej skarbowej osób fizycznych, które zajmowałyby się jej sprawami finansowymi, chociażby jako wspólnicy, czy doradcy podatkowi i takich czynów zabronionych by się w jej imieniu dopuszczały, podczas gdy w pozostałych spółkach prawa handlowego (czy to osobowych czy też kapitałowych) osoby fizyczne będą niewątpliwie ponosić odpowiedzialność karną skarbową w imieniu pozostałych spółek. Naruszać to bowiem może fundamentalną zasadę konstytucyjną równości obywateli wobec prawa<sup>34</sup>. Zauważyć w związku z tym należy, że dyrektywa zakazu wykładni homonimicznej, na której oparł się Sąd Najwyższy, doznaje wyjątków. Wyłączenie możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności za czyn zabroniony, w sytuacji kiedy podatnikiem jest spółka cywilna, stanowi ważną przyczynę pozwalającą na odstępstwo od reguły konsekwencji terminologicznej, zwłaszcza że ustawodawca w przepisie art. 9 § 3 kks nie wskazał w sposób wyraźny, że chodzi mu o zdolność prawną w rozumieniu przepisów prawa cywilnego, nie zaś zdolność prawną w rozumieniu prawopodatkowym. Z reguły racjonalnego prawodawcy nie można wyciągać takiego wniosku, iż *ratio legis* nowelizacji przepisu prawa karnego skarbowego, zawierającego normy sankcjonujące przepisy prawa podatkowego, miało polegać na tym, iż ustawodawca chciał się oprzeć na regulacji cywilnoprawnej, doprowadzając do niemożliwości pociągnięcia do odpowiedzialności, w sytuacji gdy podmiotem indywidualnego czynu jest spółka cywilna.

#### 4) Strona podmiotowa

Oszustwa podatkowe są przestępstwami umyślnymi. Oszustwa podatkowe, w odróżnieniu od oszustwa „klasycznego” z art. 286 § 1 kk, nie są nakierowane na uzyskanie korzyści majątkowej.

Jedynie delikt niezgłaszania przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 kks) musi być nacechowany celem uchylania się opodatkowania, co powoduje, iż należy go uznać za czyn, który można popełnić jedynie w zamiarze bezpośrednim kierunkowym. Określenie „uchylania się od opodatkowania” wskazuje na to, że znamiona czasownikowe, do których uchylanie się odnosi, mogą być zrealizowane wyłącznie *cum dolo directo*. Ponadto określenie „uchylania” zdaje się wskazywać na to, że zaniechanie sprawcy powinno być podyktowane właśnie chęcią uchylenia się od obowiązku podatkowego<sup>35</sup>.

Delikt firmanctwa z art. 55 kks jest deliktem celowościowym, podejmowanym jednak w celu zatajenia działalności gospodarczej lub rozmiarów tej działalności. Podłożem firmanctwa jest chęć uniknięcia uiszczania należności publicznoprawnych,

<sup>34</sup> B. Kornacki, *Odpowiedzialność karna skarbową quasi-sprawcy za popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w trybie art. 9 § 3 k.k.s.*, Prokurator 2009 nr 3-4, s. 66.

<sup>35</sup> L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2007, s. 253.



ale nie tylko, bowiem sprawcy podejmują działalność firmanctwa, np. dla uniknięcia egzekucji długów, czy też dla obejścia uzyskania koncesji, zakazu konkurencji, czy też zakazu prowadzenia działalności gospodarczej<sup>36</sup>. Nie jest to jednak, w przeciwieństwie do oszustwa z art. 286 § 1 kk, zamiar bezpośredni kierunkowy, bowiem nie jest nakierowany na skutek, tzn. narażenie na uszczuplenie należności podatkowej. Możliwa jest bowiem sytuacja, kiedy sprawca nie działa w celu uszczuplenia i podejmuje prowadzenie działalności pod imieniem, nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu z innych powodów, np. ma orzeczony zakaz prowadzenia działalności lub sprawca ma zakaz prowadzenia działalności gospodarczej ze względu na pełnienie funkcji publicznych. Jeżeli taka osoba podejmie działalność gospodarczą, w celu zatajenia prowadzenia działalności na własny rachunek, ze względu na wiążący go zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, nie zaś w celu uszczuplenia należności podatkowych, a jednocześnie doprowadzi do takiego narażenia na uszczuplenie, to należy przyjąć, że popełnia delikt firmanctwa, pomimo tego, iż nie obejmował zamiarem bezpośrednim uszczuplenia podatku, tylko zatajenie działalności z innych, niż podatkowe, względów, a podatek naraził na uszczuplenie nie jako „przy okazji”, godząc się na to. Powyższe prowadzi do wniosku, iż delikt z art. 55 kks, pomimo tego iż ma charakter celowościowy, to może być popełniony w obydwu postaciach zamiaru. Wydaje się tym samym, że zachodzi w tym przypadku zamiar quasi-ewentualny, bowiem sprawca chce zatajenia prowadzenia działalności na własny rachunek, jednakże nie musi chcieć uszczuplenia podatku, jednak dla przyjęcia odpowiedzialności za delikt firmanctwa, musi się godzić na to, iż swoim czynem narazi podatek na uszczuplenie.

Z uwagi na konstrukcję znamion strony przedmiotowej typów przewidzianych w art. 56 § 1-3 kks, w tym w szczególności brak znamienia intencjonalnego przesądzającego stosunek wolitywny sprawcy do realizowanego przez niego zachowania, przyjąć należy, że oszustwo skarbowe można popełnić, działając w obu odmianach umyślności, a więc zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i zamiarem wynikowym<sup>37</sup>.

Odnosnie czynu z art. 76 kks W. Kotowski i B. Kurzepa wskazywali, iż deliktu tego można się dopuścić wyłącznie w zamiarze bezpośrednim<sup>38</sup>. Z kolei T. Grzegorzczuk przyjął, że czyn ten może być popełniony także w zamiarze ewentualnym<sup>39</sup>. Podobnie P. Kardas, wskazując, jak w przypadku deliktu z art. 56 kks na brak w znamionach przesądzających stosunek wolitywny sprawcy do realizo-

<sup>36</sup> Zob. podobnie G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 529.

<sup>37</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 559.

<sup>38</sup> W. Kotowski, B. Kurzepa, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2005, s. 193.

<sup>39</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 360.



wanego przez niego zachowania<sup>40</sup>. A. Bartosiewicz i R. Kubacki zauważyli przy tym, że zwrot „wprowadzenie w błąd”, oznacza tyle, co udzielenie mylnych informacji, a tym samym brak jest podstaw do przyjęcia intencjonalności działania, przesądzającej o ograniczeniu postaci zamiaru jedynie do *dolus directus*<sup>41</sup>.

Ze względu na wyżej wskazany zespół znamion oszustwa podatkowego, inny niż w oszustwie „klasycznym” tzn. inaczej ukształtowany zamiar oraz inny skutek oszustwo to jest oszustwem *sensu largo*.

## 2. Społeczna szkodliwość oszustwa podatkowego

O społecznej szkodliwości czynu kodeks karny skarbowy wspomina dwukrotnie. W przepisie art. 1 § 1 kks ustawodawca wskazał, że odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto m.in. popełnia czyn społecznie szkodliwy, natomiast w § 2 tego przepisu wskazano, że nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma. Tym samym odmiennie niż w kodeksie karnym zasada *nullum crimen sine periculo sociali* została już ujęta w samej definicji przestępstwa. Warto podkreślić jest także to, że subminimalny stopień społecznej szkodliwości czynu powoduje wyłączenie odpowiedzialności także w odniesieniu do wykroczeń skarbowych (*nulla contraventio sine periculo sociali*), inaczej niż ma to miejsce w przypadku wykroczeń powszechnych. Ustawodawca przy tym, podobnie jak w kodeksie karnym, nie definiuje pojęcia społecznej szkodliwości czynu, a jedynie wskazuje w art. 53 § 7 kks na okoliczności wpływające na ocenę stopnia tego elementu przestępstwa. Wprowadzenie materialnego elementu przestępstwa powoduje, iż w okolicznościach konkretnego przypadku czyn, uznany *in abstracto* jako karygodny i z tych względów penalizowany, *in concreto* może posiadać taki stopień społecznej szkodliwości, że względów przedmiotowych i podmiotowych, nie zostanie uznany za delikt karny skarbowy, określony w danym przepisie. Społeczna szkodliwość czynu jest dekretowana bowiem na płaszczyźnie abstrakcyjnej poprzez typizację zachowania, a miernikiem natężenia materialnej cechy deliktu karnoskarbowego jest wysokość sankcji: im sankcja surowsza, tym abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości wyższy<sup>42</sup>. W tym obszarze nie ma miejsca dla stopniowania konkretnych zacho-

<sup>40</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 559.

<sup>41</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 466.

<sup>42</sup> G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 21.

wań poddanych prawnokarnemu wartościowaniu, sam bowiem fakt typizacji stwarza domniemanie, że wszystkie czyny przynależne do klasy stypizowanych cechuje odpowiednio wysokie natężenie społecznej szkodliwości<sup>43</sup>.

Znaczenie społecznej szkodliwości czynu wyraża się m.in. w tym, że stopień społecznej szkodliwości danego czynu wpływa na to, czy dany czyn jest przestępstwem skarbowym, czy też wykroczeniem skarbowym. Ustawodawca wprowadził bowiem w przepisie art. 53 § 8 kks definicję wypadku mniejszej wagi, który w przypadku wielu deliktów karnoskarbowych, np. art. 60 § 4, art. 61 § 2, art. 62 § 5, art. 64 § 7 kks stanowi podstawę kontrawencjonalizacji na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Wypadek ten zachodzi w sytuacji, kiedy ze względu na szczególne okoliczności występujące w konkretnej sprawie, czyn zabroniony zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności m.in. kiedy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z art. 54 § 6 w związku z § 3 kks. Jednakże z przeglądu czynów zawierających taką podstawę kontrawencjonalizacji wynika, iż dotyczy to czynów zabronionych, w skład znamion których nie wchodzi narażenie podatku na uszczuplenie. Natomiast w czynach zabronionych, w których w skład znamion wchodzi narażenie podatku na uszczuplenie albo narażenie na nienależny zwrot, ustawodawca zdecydował się na inne kryterium kontrawencjonalizacji. W przypadku takich czynów ustawodawca m.in. w przepisach art. 54 § 3, art. 55 § 3, art. 56 § 3, art. 76 § 3 kks odwołał się wprost do kryterium nieprzekroczenia ustawowego progu. W przypadku tych czynów nie wchodzi w rachubę inne okoliczności, które stanowią podstawę przyjęcia wypadku mniejszej wagi, poza jedynym kryterium wartości podatku narażonego na uszczuplenie (nienależny zwrot).

Ustawodawca w przypadku czynów, w których występuje wymierny skutek, polegający na konkretnym narażeniu na uszczuplenie podatku lub na bezpodstawny zwrot zastosował kryterium o charakterze ścisłym, nie pozostawiającym luzu decyzyjnego. Można przyjąć, że w przypadku tych czynów ocena stopnia społecznej szkodliwości decydująca o uznaniu czynu za przestępstwo albo wykroczenie skarbowe została sprowadzona do jednego kryterium wymiennego, jakim jest ustawowy próg.

Jak zauważył L. Wilk niskiego stopnia społecznej szkodliwości czynu, nie można w żadnym razie utożsamiać, ze stopniem znikomym, w którego przypadku czyn nie stanowi ani przestępstwa, ani wykroczenia skarbowego, co powoduje, że stopień niski musi być wyższy niż znikomy<sup>44</sup>. Nie można także niskiego

<sup>43</sup> Tamże, s. 21-22.

<sup>44</sup> L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 119.

stopnia utożsamiać ze stopniem społecznej szkodliwości, który nie jest znaczny (art. 66 § 1 kk w związku z art. 20 § 2 kks), charakteryzujący przestępstwo skarbowe, dając podstawę do warunkowego umorzenia postępowania, w sytuacji gdy stopień niski charakteryzuje wykroczenie skarbowe. Stopień, który nie jest znaczny musi być tym samym wyższy od niskiego<sup>45</sup>.

Zgodnie z przepisem art. 53 § 7 kks przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia.

Jak zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 lutego 2009 r.<sup>46</sup>, społeczna szkodliwość czynu jako materialna treść i warunek każdego przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego używana jest w kodeksie karnym skarbowym w znaczeniu elementów strony przedmiotowej i podmiotowej czynu. Okoliczności decydujące o stopniu społecznej szkodliwości czynu wymienione są w art. 53 § 7 kks, a ich katalog jest ustawowo zamknięty co oznacza, iż okoliczności w nim niewymienione nie stanowią elementów strony przedmiotowej i podmiotowej mających wpływ na jego ocenę. Ustalenie, czy społeczna szkodliwość konkretnego czynu jest znaczna, czy też znikoma, winno stanowić pochodną, czy też wypadkową przesłanek wskazanych w art. 53 § 7 kks. Natomiast, która z tych przesłanek ma istotny wpływ na stopień społecznej szkodliwości konkretnego czynu, zależy przede wszystkim od typu czynu zabronionego oraz jego okoliczności. Oznacza to, iż przesłanek wymienionych w art. 53 § 7 kks nie można ujmować kumulatywnie, bowiem zazwyczaj nie aktualizują się równocześnie. Oceniając zatem stopień społecznej szkodliwości konkretnego czynu należy brać pod uwagę znamiona podmiotowe i przedmiotowe czynu, uwzględniając przede wszystkim te okoliczności, które są charakterystyczne dla danego rodzaju przestępstwa.

Klauzula subminimalnego stopnia społecznej szkodliwości czynu pozwala sądowni, w okolicznościach konkretnego przypadku, uznać że czyn, który wypełnia znamiona ustawowe, nie jest ani przestępstwem ani wykroczeniem skarbowym<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> Tamże.

<sup>46</sup> Sygn. III KK 305/08, OSNwSK 2009 nr 1, poz. 335, Lex nr 488715.

<sup>47</sup> W rozdziale badawczym są opisane sytuacje zaistniałe w badanych sprawach, kiedy przyjęto znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu.

### 3. Problematyka winy

Dla stwierdzenia, iż sprawca popełnił przestępstwo albo wykroczenie skarbowe, konieczne jest przypisanie mu winy. Zgodnie bowiem z przepisem art. 1 § 3 kks nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

Poruszając problematykę winy należy zwrócić uwagę na okoliczności wyłączające winę. W przypadku prawa karnego skarbowego szczególnie istotnymi okolicznościami może być występowanie błędu, w tym w szczególności błędu co do znamienia tworzącego typ podstawowy (art. 10 § 1 kks) oraz błędu co do karalności (art. 10 § 4 kks). Problematyka błędu w prawie karnym skarbowym, posiada swoją specyfikę, którą determinują wzajemnie powiązane okoliczności:

1) szczególny charakter zależności pomiędzy podatkowo prawnymi normami sankcjonowanymi, a karnymi skarbowymi normami sankcjonującymi, wyrażającą się w blankietowej konstrukcji przepisów karnych skarbowych;

2) permanentny kryzys legislacyjny w obrębie prawa finansowego, zwłaszcza liczby przepisów połączony ze spadkiem ich jakości, co z kolei wpływa na możliwości konstrukcji norm podatkowo prawnych po stronie tzw. zwykłych podmiotów;

3) specyfika etyczno-społecznego aspektu regulacji prawnych w tym obszarze;

4) specyfika kryminalno politycznych funkcji realizowanych przez prawo karne skarbowe<sup>48</sup>.

Wydaje się, że nieco na marginesie, ze względu na specyfikę spraw podatkowych, pozostają regulacje błędu co do uprzywilejowania czynu (art. 10 § 2 kks) oraz błędu co do kontratypu (art. 10 § 3 kks). Odnośnie pierwszej z sytuacji należy zauważyć, że kryterium uprzywilejowującym czyn, czy to na typ uprzywilejowany przestępstwa, czy też na wykroczenie skarbowe, jest minimalne wynagrodzenie określone rozporządzeniem. Stąd też trudne byłoby w praktyce do przyjęcia, iż sprawca pozostawał w usprawiedliwionym przekonaniu, co do występowania takiego znamienia uprzywilejowującego, stanowiącego wielokrotność tak ustalonego minimalnego wynagrodzenia za pracę. Odnośnie błędu co do kontratypu podkreślenia wymaga, iż ustawodawca przewidział w prawie karnym skarbowym jako jedyną okoliczność uchylającą bezprawność, a mianowicie eksperyment ekonomiczny lub techniczny (art. 27 § 1 kk w związku z art. 20 § 2 i § 5 kks)<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> L. Wilk, *Szczególne...*, s. 425.

<sup>49</sup> Ewentualne kontratypy pozaustawowe w prawie karnym skarbowym nie stanowią okoliczności wyłączających bezprawność, ponieważ tę uchylają jedynie kontratypy ustawowe; L. Wilk wskazuje w szczególności na kontratyp pozaustawowy stanu wyższej konieczności w oparciu o klauzulę z art. 1 § 2 kks zob. L. Wilk, *Szczególne...*, s. 410.

Zgodnie z przepisem art. 10 § 1 kks nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię. Błąd co do znamion stanowiących znamię czynu zabronionego będzie polegał na niezgodności między wycinkiem rzeczywistości, charakteryzowanym znamionami danego typu czynu zabronionego, a odbiciem tego wycinka rzeczywistości w świadomości sprawcy<sup>50</sup>.

Jak zwrócił uwagę J. Giezek, przedstawiając błąd co do znamion na gruncie art. 28 kk, funkcja błędu co do ustawowych znamion polegająca na wyłączeniu umyślnego popełnienia czynu zabronionego jest całkowicie niezależna od tego, czy błąd sprawcy był usprawiedliwiony. Ważne jest jedynie, aby był to błąd istotny oraz popełniony w dobrej wierze. Przy wystąpieniu tych dwóch przesłanek w każdym przypadku błąd musi wyłączać zamiar, niezależnie od tego, jak bardzo był on ewidentny i oczywisty oraz czy i jak łatwo można go było uniknąć. Braku zamiaru nie da się bowiem zrekompensować nawet najbardziej nieusprawiedliwionym błędem<sup>51</sup>. Przedmiotem błędu mogą być wszelkie znamiona charakteryzujące przedmiotową stronę czynu, niezależnie od tego, czy mają charakter opisowy czy ocenny, czy dotyczą faktów czy też pojęć prawnych. Nieświadomość jednej choćby tylko okoliczności, należącej do zespołu przedmiotowych znamion stypizowanego czynu zabronionego, wyłącza odpowiedzialność za przestępstwo umyślne<sup>52</sup>. Błąd może przybrać postać typowego błędu zarówno co do faktu, jak i co do okoliczności będącej znamieniem czynu, ale mającej znaczenie prawne (o charakterze prawnym)<sup>53</sup>. Wbrew nazwie „błąd co do okoliczności faktycznych” (*error facti*); nie chodzi tu jedynie o błąd co do konkretnych zdarzeń faktycznych, ale również pewnych stanów (okoliczności prawnych) stanowiących znamię czynu zabronionego<sup>54</sup>.

Dopuszczalne, a w praktyce karnoskarbowej nawet częste, jest błędzenie sprawcy co do znamienia podmiotu przy deliktach karnoskarbowych indywidualnych (tj. takich, których znamię podmiotu jest zawężone do pewnych kategorii osób, np. podatnik, płatnik, rezydent itp.). Łatwo zauważyć, że jeżeli sprawca mylnie wyobraża sobie, że nie jest podatnikiem określonego podatku, pozostaje on w błędzie co do znamienia podmiotu. Przy czynach z zaniechania błąd co do znamienia podmiotu oznacza jednocześnie błąd co do wszystkich pozostałych znamion czynu zabronionego<sup>55</sup>.

<sup>50</sup> **W. Wolter**, *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965, s. 8.

<sup>51</sup> **J. Giezek** [w:] J. Giezek (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 245-246.

<sup>52</sup> Wyrok SN z dnia 20 lutego 1997 r., sygn. V KKN 188/96.

<sup>53</sup> **T. Grzegorzczuk**, *Kodeks...*, s. 71.

<sup>54</sup> **W. Świda**, *Prawo karne*, Warszawa 1986, s. 201.

<sup>55</sup> **G. Łabuda** [w:] P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks...*, 237.

W praktyce dość często pojawiają się sytuacje, kiedy sprawca twierdzi, iż przepis ustawy podatkowej wypełniający blankiet czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego winien być w sposób odmienny interpretowany albo sprawca wskazuje, iż nie miał wiedzy o normie prawa podatkowego wypełniającej taki czyn zabroniony.

Rozstrzygając sprawę oparciu o przepisy prawa karnego Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 26 lipca 2001 r.<sup>56</sup>, stwierdził że nieporozumieniem jest utożsamianie błędu co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego z brakiem umiejętności właściwej wykładni treści przepisu (poprawnej interpretacji znaczenia zwrotów określających znamiona czynu). Odmiennie m.in. G. Łabuda, który stwierdził że błąd co do znamienia podmiotu może być wynikiem – wcale nie tak rzadkiej w obszarze prawa finansowego – mylnej interpretacji przepisów wypełniających blankietowe znamię podmiotu<sup>57</sup>.

Nieznajomość norm kształtujących znamiona czynu zabronionego stanowi błąd co do faktu (znamienia). W prawie karnym skarbowym zatem do rozpoznania znamion czynu potrzebna jest wiedza o prawie finansowym, np. bez znajomości właściwych norm podatkowoprawnych podatnik nie może świadomie uchylić się od opodatkowania w rozumieniu art. 54 kks<sup>58</sup>.

Jak słusznie wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 września 2005 r., sygn. SK 13/05<sup>59</sup> dla stwierdzenia oszustwa z art. 56 kks nie wystarczy sama nierzetelność deklaracji, ale konieczna jest umyślność działania lub zaniechania podatnika lub płatnika. Oznacza to, że np. działanie w błędzie co do treści obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 10 kks, nie będzie mogło być zakwalifikowane jako oszustwo. Konstrukcja usprawiedliwionego błędu wynikającego np. z obiektywnej niejasności przepisu prawa podatkowego wyklucza odpowiedzialność karnoskarbową. O ile negatywne konsekwencje spadające na podatnika w zakresie powinności zapłaty podatku omyłkowo źle obliczonego mogą być uznane za usprawiedliwione koniecznością poniesienia ryzyka w ramach samoobliczenia, o tyle popełnienie oszustwa podatkowego (art. 56 kks) wykacza już poza to ryzyko. Tu bowiem konieczna jest intencjonalnie nierzetelna kwalifikacja wydatków podlegających odliczeniu. Nie można natomiast takiej nierzetelności przypisać, gdy trudności w prawidłowej kwalifikacji prawnej podanych faktów przekraczają horyzont ocenny przeciętnego adresata przepisów podatkowych i w ten sposób przekraczają standard znajomości prawa dla danej kategorii adresatów.

<sup>56</sup> sygn. V KKN 153/01, Lex nr 51846.

<sup>57</sup> G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks...*, 237.

<sup>58</sup> L. Wilk, *Szczególne...*, s. 429.

<sup>59</sup> OTK-A 2005 nr 8, poz. 91.

Zauważenia wymaga, iż konstrukcja błędu co do oceny prawnej czynu (*error iuris*) jest zbudowana w sposób odmienny w art. 10 § 4 kks, niż w przepisie art. 30 kk. Jak zauważył P. Palka mówi się tu o nieświadomości karalności, a nie bezprawności. Nie wystarcza zatem w tym przypadku jedynie świadomość, że czyn jest niedozwolony w świetle przepisów prawa, ale potrzebna jest ze strony sprawcy świadomość, że jest to czyn zabroniony pod groźbą kary<sup>60</sup>.

#### 4. Rozwarstwienie oszustwa podatkowego

Wszystkie oszustwa podatkowe tzn. z art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3, art. 76 kks stanowią czyny rozwarstwione na:

- 1) przestępstwa skarbowe w typie podstawowym (art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 76 § 1 kks);
- 2) przestępstwa skarbowe w typie uprzywilejowanym (art. 54 § 2, art. 55 § 2, art. 56 § 2, art. 76 § 2 kks);
- 3) wykroczenia skarbowe (art. 54 § 3, art. 55 § 3, art. 56 § 3, art. 76 § 3 kks).

W wypadku tych deliktów dochodzi zatem nie tylko do kontrawencjonalizacji, ale do rozwarstwienia czynu, gdyż zachowanie wypełniające znamiona czynu zabronionego, może stanowić nie tylko przestępstwo albo wykroczenie, ale także przestępstwo może być popełnione w typie podstawowym i uprzywilejowanym<sup>61</sup>. Kryterium tego rozwarstwienia jest wysokość podatku narażonego na uszczuplenie (w przypadku art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3) albo narażonego na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (art. 76 kks)<sup>62</sup>.

W przypadku przestępstw w typie podstawowym musi dojść do narażenia w wysokości wyższej, od narażenia stanowiącego podstawę typu uprzywilejowanego, tzn. kwota musi przekraczać małą wartość tzn. jak wynika to z art. 53 § 14 musi przekraczać dwustukrotność wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Należy przy tym wskazać na zmianę w kodeksie karnym skarbowym, jaka została dokonana z dniem 17 grudnia 2005 roku<sup>63</sup>. Do tej nowelizacji w przepisach art. 53 § 3, § 14, § 15 i § 16 ustawodawca posługiwał się pojęciem najniższego miesięcznego wynagrodzenia za pracę, nie zaś tak jak obecnie „minimalnego wynagrodzenia

<sup>60</sup> P. Palka, *Błąd co do prawnej oceny czynu (error iuris)* – art. 30 k.k., Prok. i Pr. 2002 nr 9, s. 15.

<sup>61</sup> Zob. F. Nalikowski, *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie*, Prok. i Pr. 2011 nr 2.

<sup>62</sup> W dalszej części pracy używane będzie pojęcie narażenia, jako zbiorcze dla narażenia na uszczuplenie podatkowej należności podatkowej oraz narażenia na nienależny zwrot podatku.

<sup>63</sup> Dokonana ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).



za pracę”, natomiast art. 53 § 4 kks zostało zdefiniowane, iż najniższe miesięczne wynagrodzenie jest to najniższe wynagrodzenie pracowników określone na podstawie Kodeksu pracy oraz w wydanych na jego podstawie przepisach wykonawczych. Obecnie zgodnie z przepisem art. 53 § 4 kks minimalne wynagrodzenie jest to wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę<sup>64</sup>. W stanie sprzed wskazanej nowelizacji, przepis art. 53 § 4 kks stanowił o najniższym miesięcznym wynagrodzeniu za pracę i jego przepisów wykonawczych, co powodowało, że przez najniższe miesięczne wynagrodzenie należało rozumieć kwotę 760 zł<sup>65</sup>, która to kwota stała się przez to wartością stałą, gdyż nie została powiązana z przewidzianym przez ustawę o minimalnym wynagrodzeniu mechanizmem zmian tej wielkości<sup>66</sup>.

Rady Ministrów w oparciu o delegację z tej ustawy rozporządzeniem z dnia 11 września 2014 r.<sup>67</sup>, od dnia 1 stycznia 2015 r. ustaliła minimalne wynagrodzenie za pracę w wysokości 1.750,00 zł<sup>68</sup>. Oznacza to, że do zakwalifikowania czynu popełnionego w 2015 roku jako typu podstawowego narażenie musi przekraczać kwotę 350.000,00 zł. Warty zauważenia jest fakt, że kwota ta z pozoru nie jawi się jako „mała wartość”, pamiętać jednak należy, że w przypadku dużej działalności gospodarczej, nie jest ona szczególnie wysoka.

## 5. Sankcje za oszustwa podatkowe

Sankcje za oszustwa podatkowe są zróżnicowane w zależności od tego, czy dany czyn zabroniony jest karalny jako przestępstwo skarbowe w typie podstawowym, jako przestępstwo skarbowe w typie uprzywilejowanym, czy też jako wykroczenie skarbowe.

W przypadku oszustw podatkowych w typie podstawowym oszustwa z art. 54 § 1, art. 56 § 1, art. 76 § 1 kks podlegają karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Oznacza to, że czyny te podlegają najsurowszym karom przewidzianym w kodeksie karnym skarbowym. Zgodnie bowiem z przepisem art. 23 § 1 kks najwyższa liczba

<sup>64</sup> Dz. U. Nr 200, poz. 1679 z późn. zm.

<sup>65</sup> Zob. **A. Kubacki, R. Bartosiewicz**, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 222.

<sup>66</sup> **L. Wilk** [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 211.

<sup>67</sup> Dz. U. z 2014 roku, poz. 1220.

<sup>68</sup> Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 lutego 2001 r., sygn. P 2/00, stwierdził że m.in. art. 53 § 4 kks jest zgodny z art. 2 i art. 42 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej; wątpliwości bowiem pojawiły się, czy znamię kwalifikujące dany czyn może być regulowane w rozporządzeniu.

stawek dziennych wynosi 720. Ustawodawca we wskazanych przepisach części szczególnej nie wskazał przy tym maksymalnej kary pozbawienia wolności, co oznacza że kara ta zgodnie z przepisem art. 27 § 1 kks wynosi maksymalnie 5 lat. Nieco łagodniej został potraktowany delikt firmanctwa z art. 55 § 1 kks, bowiem przy pozostawieniu maksymalnej ilości stawek dziennych maksymalna kara pozbawienia wolności została wskazana jako 3 lata. Najniższa kara pozbawienia wolności, przewidziana za te czyny, wynosi na podstawie art. 27 § 1 kks pięć dni, zaś kara grzywny w oparciu o art. 23 § 1 kks dziesięć stawek dziennych.

Na podstawie przepisu art. 23 § 3 ustalając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe; stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 maja 2010 r.<sup>69</sup>, wskazał że orzekając karę grzywny w stawkach dziennych, sąd ustalając wysokość stawki dziennej związany jest ustawowo określonymi granicami: od jednej trzydziestej części do czterystukrotności minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w czasie popełnienia przypisanego oskarżonemu czynu. Teza, zgodnie z którą dla ustalenia stawki dziennej decydująca jest kwota minimalnego wynagrodzenia obowiązująca w czasie popełnienia przypisanego czynu jest bardzo istotna, podobne zresztą stanowisko Sąd Najwyższy wyraził w wyrokach z dnia 5 listopada 2008 r.<sup>70</sup>; z dnia 10 listopada 2011 r.<sup>71</sup>, oraz z dnia 28 czerwca 2012 r.<sup>72</sup>. Zdaniem M. Gajewskiego konieczne jest to ze względu na zasadę *nulla poena sine lege*<sup>73</sup>. Podobnie wskazał T. Grzegorzczuk, zauważając jednak, że powinno to nastąpić z uwzględnieniem art. 2 § 2 kks, w ten sposób, iż w razie zmiany tego wynagrodzenia na niższe, między datą czynu, a datą orzekania winno się brać pod uwagę względniejszą dla sprawcy podstawę ustalania granic stawki dziennej grzywny<sup>74</sup>. Natomiast z drugą z tez trudno jest się zgodzić, bowiem przepis art. 23 § 3 kks mówi o jej czterystukrotności, co powoduje że ten zaimek odnoszony być powinien do „jednej trzydziestej części”, a nie do „wynagrodzenia”, bowiem w tym drugim przypadku zaimek ten powinien brzmieć „jego”<sup>75</sup>.

<sup>69</sup> sygn. III KK 432/09, Lex nr 584767.

<sup>70</sup> sygn. V KK 116/08, OSNKW 2009 nr 1, poz. 8, OSP 2010 z. 1, poz. 7, Lex nr 471625.

<sup>71</sup> sygn. II KK 259/11, Lex nr 1084720.

<sup>72</sup> sygn. III KK 397/11, Lex nr 1212891.

<sup>73</sup> **M. Gajewski**, *Wysokość stawki dziennej grzywny w sprawach o przestępstwa skarbowe* (art. 23 § 3 k.k.s. in fine), PiP 2000 nr 9, s. 62.

<sup>74</sup> Zob. **T. Grzegorzczuk**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 116-117.

<sup>75</sup> **M. Gajewski**, *Wysokość...*, s. 62; **L. Wilk** [w] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 113, **M. Świetlicka**, *Glosa do wyroku SN z dnia 5 maja 2010 r., III KK 432/09*, Lex/el. 2011.

W związku z tym należy wskazać, że w przypadku popełnienia w 2015 roku przestępstwa oszustwa podatkowego w typie podstawowym (a także uprzywilejowanym) minimalna kwotowo grzywna wynosi 58,33 zł ( $1/30 \cdot 1750,00$  zł), natomiast jej maksymalna granica wynosi 23.333,00 zł ( $400 \cdot 1/30 \cdot 1750,00$  zł).

Należy przy tym pamiętać o nadzwyczajnym obostrzeniu kary, w przypadku którego zgodnie z przepisem art. 28 § 2 kks, kara nadzwyczajnie obostrzona nie może przekroczyć 1.080 stawek dziennych kary grzywny, 2 lat ograniczenia wolności albo 10 lat kary pozbawienia wolności.

Odpowiedzialność karna za delikty z art. 54 § 2, art. 55 § 2, art. 56 § 2, art. 76 § 2 kks w typie uprzywilejowanym ze względu na kryterium małej wartości podatku narażonego na uszczuplenie albo na nienależny zwrot, tzn. dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, została ograniczona wyłącznie do kary grzywny, ustawodawca nie przewiduje wobec tych czynów kary pozbawienia wolności. Maksymalna liczba stawek dziennych przy tym została przy tym wskazana także jak w typach podstawowych w maksymalnej liczbie wynikającej z art. 23 § 1 kks, tzn. 720 stawek dziennych, zaś minimalna liczba stawek z tego przepisu wynosi dziesięć stawek.

W przypadku typu uprzywilejowanego oszustwa podatkowego możliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary, jeżeli zachodzą warunki jej orzeczenia i cele kary zostaną przez ten środek spełnione, w szczególności w wypadkach przewidzianych w kodeksie, a ponadto: gdy stopień społecznej szkodliwości popełnionego czynu nie jest znaczny;

W przypadku oszustw podatkowych, stanowiących wykroczenie podatkowe ze względu na nieprzekraczanie ustawowego progu, tzn. z art. 54 § 3, art. 55 § 3, art. 56 § 3, art. 76 § 3 kks wysokość kar nie została wskazana w samych przepisach części szczególnej. Ustawodawca posłużył się bowiem określeniem „podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”, co oznacza, że w grę wchodzi kara grzywny z art. 48 § 1 kks tzn. od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia.

Istotne jest, iż na podstawie art. 15 § 1 kks, orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Obowiązek uiszczenia tej należności nie jest przy tym uzależniony od zamieszczenia w orzeczeniu odpowiedniego nakazu jej uregulowania. Wymiar tego obowiązku określa organ finansowy w odpowiednim trybie administracyjnym (podatkowym, celnym itd.). Umieszczenie takiego nakazu w orzeczeniu wydanym w postępowaniu karnym skarbowym stanowi jednak niekiedy dodatkowy obowiązek towarzyszący reakcji karnej na czyn<sup>76</sup>.

<sup>76</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, s. 142-143.

W razie skazania sprawcy za przestępstwo oszustwa podatkowego, wskazane w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1 i art. 76 § 1 kks, na podstawie art. 34 kks, sąd może orzec, środek karny zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej<sup>77</sup>. Kodeks karny skarbowy przewiduje w art. 22 § 2 pkt 5 *ab initio* taki środek karny, przewidziany w art. 41 § 2 kk, recypowany do kks przez przepis art. 22 kks. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej można orzec jedynie wtedy, jeżeli jej dalsze prowadzenie zagraża istotnym dobrom chronionym prawem<sup>78</sup>. Zakaz ten, zgodnie z art. 34 § 2 kks, orzeka się w latach, od roku do lat 5.

W wypadku oszustw z art. 54 § 1 i 2 oraz art. 55 § 1 i 2 kks, na podstawie przepisu art. 30 § 2 orzeka się obligatoryjnie przepadek przedmiotów wskazanych w przepisie art. 29 pkt 1-3 kks, obejmujących: przedmiot pochodzący bezpośrednio z przestępstwa skarbowego; narzędzie lub inny przedmiot stanowiący mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego; opakowanie oraz przedmiot połączony z przedmiotem przestępstwa skarbowego w taki sposób, że nie można dokonać ich rozłączenia bez uszkodzenia któregośkolwiek z tych przedmiotów. Zgodnie natomiast z art. 30 § 4 w wypadku czynów z art. 54 § 1 i 2 oraz art. 55 § 1 i 2 kks orzeka się obligatoryjnie przepadek przedmiotów wskazanych w art. 29 pkt 4 kks tzn. przedmiotu, którego wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Przepadek, w przypadku przestępstwa z art. 54 § 1 i 2 obejmuje tu przedmiot, co do którego nie nastąpiło zgłoszenie, a więc przy niezgłoszeniu działalności gospodarczej cały przedmiot tej działalności (maszyny, urządzenia, towar itd.), natomiast w przypadku przestępstwa z art. 55 § 1 i 2 kks, ponieważ chodzi tu o prowadzenie działalności w całości lub w części pod cudzą nazwą, przedmiot tej działalności podlegać może przypadkowi<sup>79</sup>.

Przepadek przedmiotów stanowi środek karny (art. 22 § 2 pkt 2 kks), jak i jest orzekany tytułem środka zabezpieczającego (art. 22 § 3 pkt 6 kks). Na podstawie przepisu art. 49 § 1 i 2 kks przepadek orzeka się również w przypadku wykroczeń skarbowych określonych w przepisach art. 54 § 3 i art. 55 § 3 kks, stosując odpowiednio przepisy art. 29 § 1, art. 30 § 1 i 6 oraz art. 31 kks, przy czym nie obejmuje on środka przewozowego stanowiącego przedmiot określony w art. 29 pkt 2, chyba że został on specjalnie przysposobiony do popełnienia czynu jako przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe, przestępstwo lub wykroczenie. Przepadek przedmiotów stanowi środek karny (art. 47 § 2 pkt 2 kks).

<sup>77</sup> Dotyczy to przy tym wyłącznie przestępstwa skarbowego, a nie wykroczenia skarbowego.

<sup>78</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks...*, s. 200.

<sup>79</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks...*, s. 184.

Wskazać przy tym należy, iż na podstawie art. 15 § 2 kks, w razie orzeczenia przypadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów.

Jak słusznie zauważył L. Wilk, na gruncie kodeksu karnego skarbowego uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej pozwala na zastosowanie szeregu środków redukcji, aż do wyłączenia odpowiedzialności, m.in. w ramach czynnego żalu wyłącza karalność (art. 16 i art. 16a kks), pozwala na zastosowanie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 § 1 pkt 1 kks), pozwala sądowi odstąpić od wymierzania kary lub środka karnego (art. 19 § 2 kks), jest elementem instytucji probacyjnych: warunkowego umorzenia, zawieszenia kary i zwolnienia (art. 41 § 2 i 4 kks). Tak obszerny katalog możliwości złagodzenia, a nawet zredukowania do zera odpowiedzialności karnej skarbowej warunkowanej zrealizowaniem celu egzekucyjnego, w pełni uzasadnia tezę o priorytecie tego celu przed represją<sup>80</sup>.

## 6. Zbieg oszustwa podatkowego z innymi oszustwami

W literaturze oraz orzecznictwie najszerzej dyskutowanym problemem, który wywołuje szereg sporów i kontrowersji jest kwestia kwalifikacji prawnej czynów, w których doszło do wyłudzenia podatku od towarów i usług przy użyciu faktury tzw. pustej, tzn. nie mającej pokrycia w rzeczywistym zdarzeniu gospodarczym. Problem ten towarzyszy niemal od początku obowiązywania podatku VAT<sup>81</sup>. Sąd Najwyższy w uchwale 7 sędziów z dnia 30 września 2003 r., sygn. akt I KZP 22/03<sup>82</sup> oraz 3 sędziów z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 16/03<sup>83</sup>, wskazał na rodzajowy przedmiot ochrony czynów podatkowych w regulacji karnej skarbowej. Nie są to już czyny określone przez ustawę ogólnikowo jako „podatkowe”, czy „z zakresu zobowiązań podatkowych”<sup>84</sup>, ale czyny „przeciwko obowiązkowi podatkowemu”, czyli godzące w ten obowiązek. Zgodnie przy tym z art. 53 § 30 kks użyte w rozdziale 6 tego kodeksu określenia, w tym określenie „obowiązek

<sup>80</sup> L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012 nr 7-8, s. 14-15.

<sup>81</sup> O. Górniok, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 roku, o sygn. akt V KK 248/03*, OSP 2004 nr 12, poz. 161.

<sup>82</sup> OSNKW 2003 nr 9-10, poz. 75 z glosami G. Łabudy, Monitor Podatkowy 2004 nr 6, s. 48-52 oraz O. Górniok, OSP 2004 nr 5, poz. 63.

<sup>83</sup> OSNKW 2003 nr 9-10, poz. 77.

<sup>84</sup> Jak to miało miejsce w uks.

podatkowy”, mają znaczenie nadane mu w art. 4 op, zgodnie z którym obowiązkiem tym nie jest każdy obowiązek płynący z prawa podatkowego, lecz jedynie “wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. W doktrynie prawa podatkowego akcentuje się w związku z tym, że obowiązek podatkowy nie obejmuje obowiązków instrumentalnych<sup>85</sup> oraz, że jest to kategoria zobiektywizowana, powstająca z chwilą zaistnienia stanu faktycznego określonego w hipotezie normy prawnopodatkowej<sup>86</sup>. Skoro rodzajowym przedmiotem ochrony przepisów zawartych w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego jest obowiązek podatkowy, to stypizowane tu czyny stanowią jedynie takie zachowania, które godzą w ten obowiązek. Dotyczy to także penalizacji wystawienia nierzetelnej faktury VAT, o czym mowa w art. 62 § 2 kks. Sąd przy tym zauważył, że faktura nierzetelna, o jakiej mowa w art. 62 § 2 kks, to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia odnośnie do niektórych tylko jego elementów, przy zaistnieniu jednak samej transakcji, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność w ogóle niezaistniałą. W pierwszej sytuacji wchodzi w grę odpowiedzialność z art. 62 § 2 kks, gdyż przepis ten jako *lex specialis* wypiera normę ogólną, czyli art. 271 § 1 kk. Przepis art. 62 § 2 kks, w zakresie penalizacji wystawiania faktur nierzetelnych zawiera bowiem w takim wypadku znamiona wskazane w art. 271 § 1 kk, a znamieniem specjalizującym jest rodzaj wystawianego dokumentu (faktura) oraz ograniczenie kręgu podmiotów tego czynu do wystawcy faktury. Przy fakturze fikcyjnej sytuacja ulega zmianie. Jeżeli faktura ta służy jednak rozliczeniu z podatku, np. z podatku dochodowego przez pomniejszenie dochodu – o wydatki będące kosztem uzyskania przychodu lub samego podatku – o dokumentowane nią ulgi podatkowe, to wystawienie fikcyjnej faktury godzi w obowiązek podatkowy. Na gruncie art. 62 § 2 kks nie jest bowiem istotne w jaki konkretnie obowiązek podatkowy godzi wystawienie nierzetelnej faktury, byle – z uwagi na przedmiot ochrony norm w jakich przepis ten funkcjonuje – był to czyn przeciwko obowiązkom podatkowym w rozumieniu op. Tam natomiast, gdzie wystawienie nierzetelnej faktury nie godzi w żaden obowiązek podatkowy nie można mówić o zaistnieniu czynu określonego w art. 62 § 2 kks. Wtedy to wchodzi w grę kwalifikacja z art. 271 § 1 kk, gdyż podatnik VAT jako uprawniony i zobowiązany do wystawienia faktury jest inną osobą uprawnioną do wystawienia dokumentu w rozumieniu tego przepisu, sama zaś faktura – dokumentem, o którym w nim mowa, a nie zachodzi

<sup>85</sup> Zob. **B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 22.

<sup>86</sup> **C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla**, *Ustawa Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 49.



już możliwość jego wyłączenia przez art. 62 § 2 kks. Tym samym jednak między art. 271 § 1 kk i art. 62 § 2 kks. w zakresie czynu polegającego na wystawieniu faktury jako dokumentu nie zawsze zachodzi stosunek specjalności, który eliminowałby kwalifikację z art. 271 § 1 kk.

Tym samym tokiem rozumowania, co we wskazanych uchwałach z dnia 30 września 2003 roku odnoszących się do czynów zabronionych z art. 271 § 1 kk i art. 62 § 2 kks, poszedł Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03<sup>87</sup>, dotyczącym kwalifikacji już samego wyłudzenia podatku, stwierdzając iż w wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudźającego nienależny zwrot podatku VAT, nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisie Kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe.

Stanowisko Sądu Najwyższego zostało oparte na stanowisku wyrażanym w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w oparciu o przepis art. 33 ust. 1 d.uptu w uchwale z dnia 22 kwietnia 2002 roku, o sygn. akt FPS 2/02, stwierdził że przepis ten nie ma zastosowania w sytuacji, gdy wystawiona faktura z wykazaniem w niej podatkiem nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży<sup>88</sup>. Stanowił on bowiem, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku. Naczelny Sąd Administracyjny w powyższym wyroku w związku z tym stwierdził, że obowiązku zapłaty wykazanego na fakturze podatku nie można wywieść z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT jeżeli nie są spełnione wszystkie wymienione w nim przesłanki: 1. została wystawiona faktura, 2. w fakturze tej wystawca wykazał podatek, 3. faktura ta została wystawiona dla udokumentowania sprzedaży,

<sup>87</sup> OSNKW 2004 nr 5, poz. 51 z glosami O. Górniok, OSP 2004 nr 12, poz. 161 oraz A. Bartosiewicza, Glosa 2005 nr 4, s. 98-106.

<sup>88</sup> ONSA 2002, z. 4, poz. 136, por. podobnie m.in. wyrok WSA we Wrocławiu z 14 maja 2004 r., sygn. I SA/Wr 1128/02, wyrok WSA w Gdańsku z 19 lutego 2009 r., sygn. I SA/Gd 635/08, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 września 2009 r., sygn. I SA/Bk 282/09.



4. sprzedaż, którą dokumentuje faktura nie jest objęta obowiązkiem podatkowym lub będąc nim objęta, jest zwolniona od podatku. Brak którejkolwiek z tych przesłanek powoduje, że norma art. 33 ust. 1 ustawy o VAT nie znajduje zastosowania.

Wobec tych judykatów podniesiono szereg głosów krytycznych. Między innymi P. Lewczyk wskazał, że gdy sprawca podatek od towarów i usług wystawi nierzetelną fakturę VAT, zawsze dopuszcza się przestępstwa karnoskarbowego stypizowanego w art. 62 § 2 kks, a nie odpowiadającej jemu normie z prawa karnego powszechnego, tzn. art. 271 § 1 kk, natomiast w przypadku posłużenia się nierzetelną fakturą VAT także będziemy mieć do czynienia z przestępstwem karnoskarbowym, ale odpowiednia (kumulatywna) kwalifikacja zachowania sprawcy będzie uzależniona dodatkowo od stwierdzenia, czy czyn ten godził w obowiązek podatkowy, czy też nie<sup>89</sup>. Także A. Bartosiewicz wskazał, że obowiązek podatkowy w rozumieniu art. 4 § 1 op, do którego odsyła art. 53 § 30 kks, to tzw. zindywidualizowany obowiązek podatkowy, kreujący główny zasadniczy materialny stosunek prawno podatkowy, którego istotą jest powinność poniesienia świadczenia pieniężnego, obok którego m.in. podatnicy wchodzi w inne stosunki prawno podatkowe, stanowiące obowiązki o charakterze instrumentalnym, formalnym, pomocniczym, służącym wykonaniu zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę, że tytuł rozdziału wskazuje na „obowiązki podatkowe”, a nie na „obowiązek podatkowy”, a także na fakt, że wiele zachowań stypizowanych w rozdziale 6 nie godzi, ponieważ nie może godzić ze swej natury, w powinność poniesienia świadczenia pieniężnego w związku ze zdarzeniem określonym w ustawie, należy uznać, że przestępstwami (wykroczeniami) skarbowymi są te zachowania, które godzą w obowiązki (powinności) wynikające z przepisów prawa podatkowego<sup>90</sup>.

Jednakże z dniem 1 maja 2004 roku weszła nowa ustawa o podatku od towarów i usług, która w przepisie art. 108 postanowiła odmiennie od dotychczasowego przepisu art. 33 ust. 1 duptu, iż w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Przepis art. 108 ust. 1 uptu jest zbliżony do poprzednio obowiązującej regulacji zawartej art. 33 duptu, przy czym obejmuje on swym zakresem również sytuacje wystawiania pustych faktur, niezwiązanych z żadną transakcją<sup>91</sup>. Przepis art. 108 ust. 1 uptu, w odróżnieniu od art. 33 ust. 1 duptu kreuje obowiązek zapłaty podatku

<sup>89</sup> P. Lewczyk, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego*, Prok. i Pr. 2010 nr 6, s. 110.

<sup>90</sup> A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie zwrotu podatku VAT*, glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KKN 248/03, Glosa 2005 nr 4, s. 106.

<sup>91</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 października 2008 r., sygn. I SA/Wr 470/08.

wykazanego w fakturze w oderwaniu od regulacji dotyczących obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, chodzi bowiem o obowiązek zapłaty i to powinność skonkretyzowaną już w obrębie przepisu art. 108 ust. 1 uptu<sup>92</sup>. Przepis art. 108 ust. 1 uptu przewiduje bowiem szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku od towarów i usług, przy czym obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji. Polega ona na tym, iż niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania podatkiem VAT, jak również niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu – każdy wystawca tzw. pustej faktury liczyć się winien z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku. Regulacja ta stanowi o szczególnej roli faktury we wspólnym systemie podatku od towarów i usług, gdyż dla podatnika otrzymującego taką fakturę zwykle stanowi podstawę do obniżenia podatku należnego, a nawet żądania zwrotu podatku<sup>93</sup>.

W oparciu o zmianę przepisów dotyczących podatku od towarów i usług Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 marca 2008 roku, o sygn. akt II KK 347/07<sup>94</sup>, wskazał że wystawca faktury nie mającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W konsekwencji na gruncie obecnej ustawy o podatku od towarów i usług wystawca tzw. faktury pustej, jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku, narusza zawsze art. 62 § 2 kks, jako wystawca nierzetelnej faktury, godzący w obowiązek podatkowy. Przepis art. 76 § 1 kks chroni każdy obowiązek podatkowy, a nie tylko ten w zakresie podatku od towarów i usług, który nie powstaje poprzez wystawienie fikcyjnej faktury. W każdym bowiem przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie realizowane jest na podstawie tych przepisów w oparciu o wprowadzenie w błąd właściwego organu, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego. Podobnie Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 22 października 2009 r.,

<sup>92</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 września 2010 r., sygn. I SA/Gd 289/10; należy przy tym zauważyć, że Sąd ten wskazał ponadto, że w wyroku z dnia 11 grudnia 2009 r., sygn. I FSK 1149/08 NSA uznał, że art. 108 ust. 1 uptu z 2004 r. odpowiada treści art. 21 pkt 1 ppkt d/ VI Dyrektywy VAT Rady Unii Europejskiej, który stanowi, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest jakakolwiek osoba, która wykaże na fakturze podatek od wartości dodanej, bez względu na przyczynę takiego zachowania (analogicznie art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE).

<sup>93</sup> Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. I FSK 866/08, por. podobnie m.in. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 sierpnia 2008 roku, o sygn. akt I SA/Wr 143/08, wyrok WSA o w Olsztynie z dnia 10 grudnia 2009 roku, o sygn. akt I SA/Ol 500/09.

<sup>94</sup> Z krytyczną glosą P. Lewczyka, OSP 2009 nr 4, poz. 43; podobny pogląd wyrazili **P. Karadas, G. Łabuda**, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 3, s. 65.

sygn. IV KK 433/08, wskazał że wystawca faktury fikcyjnej, nie mającej odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W każdym przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie jest realizowane na podstawie tych przepisów poprzez wprowadzenie w błąd organów skarbowych, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego. W tym samym kierunku zmierza także m.in. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II Aka 476/10.

Odnosząc się do wskazanego wyroku z dnia 22 października 2009 r. J. Duży, opierając się m.in. na wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2010 r. sygn. I FSK 1830/06<sup>95</sup>, podniósł że przepis art. 108 uptu wskazuje, iż obowiązek zapłaty podatku wskutek wystawienia faktury z tego przepisu, jest to nie tyle obowiązek zapłaty podatku, a swoista sankcja za wystawienie fikcyjnej faktury. Wywodził on bowiem, że na gruncie całości przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, kwota ta nie jest podarkiem, ponieważ nie prowadzi do powstania prawa fundamentalnego w tym podatku, tzn. do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego<sup>96</sup>. Podniósł, że z zasadami poprawnego rozumowania nie sposób pogodzić wniosku, iż sprawcy tworzą obowiązek podatkowy zapłaty sumy podatku wskazanego na fikcyjnej fakturze po to, by następnie godzić w ów wytworzony przez siebie obowiązek, zaś art. 76 kks ma ów obowiązek chronić<sup>97</sup>.

Jak wskazał P. Kardas do wniosku, iż wystawienie lub posłużenie się fakturą fikcyjną dla uzyskania nienależnego zwrotu podatkowej należności publiczno-prawnej stanowi naruszenie obowiązków podatkowych, dojść można także bez odnoszenia się do zagadnienia obowiązku podatkowego związanego z faktem wystawienia takiej faktury (art. 108 ust. 1 uptu), poprzestając wyłącznie na konstrukcji zwrotu podatku VAT. Normatywna istota zwrotu podatku VAT nie jest bowiem uzależniona od tego, czy po stronie osoby wprowadzającej przy wykorzystaniu takiej faktury w błąd uprawniony organ skarbowy występuje, czy też powstaje zobowiązanie podatkowe. Odwołując się do treści przepisu art. 86 uptu

<sup>95</sup> W wyroku tym NSA zauważył m.in. że kwota wskazana na fakturze nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą podszywającą się pod ten podatek, w celu wyłudzenia jej od nabywcy towaru.

<sup>96</sup> J. Duży, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 roku, sygn. IV KK 433/08*, PiP 2011 nr 10, s. 137-138.

<sup>97</sup> Tamże, s. 138, zob. podobnie **Tenże**, *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupień podatkowych*, Przegląd Sądowy 2012, nr 1, s. 69 i n.; **Tenże**, *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II Aka 476/10*, Prok. i Pr. 2013 nr 5, s. 176 i n.; **Tenże**, *Decyzja akcesoryjna w zwalczaniu nadużyć mechanizmów podatku VAT*, Prok. i Pr. 2014 nr 9, s. 117 i n.

wskazał, że pojęcie nienależnego zwrotu obejmuje nie tylko uzyskanie bez dostatecznej podstawy zwrotu kwot podatku uiszczonych w poprzednich okresach rozliczeniowych, lecz także uzyskanie bez dostatecznej podstawy zwrotu kwot, które wcześniej nie zostały w ogóle uiszczone<sup>98</sup>. Zarówno bowiem w sytuacji, gdy sprawca wprowadza w błąd właściwy organ co do podstaw zwrotu, poprzez wskazanie ich w sposób niewłaściwy stanowiący podstawę do zwrotu w większej wysokości niż wynika to z rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, jak i w wypadku, gdy wprowadzenie w błąd polega na wskazaniu podstawy do zwrotu przy niewystąpieniu w ogóle zdarzeń uzasadniających o jego wystąpieniu, zwrot ma charakter nienależny<sup>99</sup>.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 sierpnia 2008 roku, o sygn. akt V KK 76/08<sup>100</sup>, stwierdził że porównanie treści art. 76 § 1 kks i art. 86 § 1 kk prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 kks mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 kk, typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 kks penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 kk. W uzasadnieniu tego judykatu Sąd Najwyższy stanął na wskazanym wyżej stanowisku, iż aktualnie wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Zatem przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 kks.

Odmienny pogląd, kwestionujący zastosowanie reguły specjalności między przepisami art. 76 kks i art. 286 kk wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 kwietnia 2009 roku, o sygn. akt IV KK 407/08<sup>101</sup>, stwierdzając że patrząc na stosowanie reguł wyłączania wielości ocen widzimy, że służą one do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 kks, a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją art. 11 § 2 kk, nie można zaś ich stosować przy rozstrzyganiu o istnieniu ideal-

<sup>98</sup> P. Kardas, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, Prok. i Pr. 2008 nr 12, s. 15.

<sup>99</sup> Tamże, s. 15-16.

<sup>100</sup> Lex nr 449041.

<sup>101</sup> Lex nr 503265, z glosami krytycznymi: P. Kardasa, *Palestra* 2010 nr 1-2, ss. 277-289; M. Zwolińskiej, *Palestra* 2012 nr 3-4, ss. 169-175 oraz B. Szafaryn, *Prokurator* 2009 nr 3-4, ss. 108-117.

nego zbiegu przestępstw o jakim mowa w art. 8 kks. Przeciwno wypowiedziała się B. Szafaryn, wskazując że reguły specjalności (*lex specialis derogat legi generali*), subsydiarności (*lex primaria derogat legi subsidiariae*) lub konsumpcji (*lex consumens derogat legi censumptae*) są to logiczne reguły, które zostały wypracowane w doktrynie i orzecznictwie i brak jest istotnych argumentów, które wyłączałyby możliwość ich stosowania na styku przepisów prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego<sup>102</sup>. Podobnie M. Zwolińska wskazała, że w przypadkach, kiedy sprawca działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza do zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, stwierdzić należy że zbieg między nimi ma charakter pozorny<sup>103</sup>.

Zasadniczo odmienny pogląd także wyraził Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 10 sierpnia 2011 roku, o sygn. akt III KK 45/11, gdyż stwierdził, że dla przyjęcia, że art. 76 § 1 kks stanowi *lex specialis* w odniesieniu do przestępstwa z art. 286 § 1 kk należałoby wykazać, że ten właśnie przepis kodeksu karnego skarbowego zawiera wszystkie znamiona art. 286 § 1 kk, to jest – każdy czyn z art. 76 § 1 kks jest przestępstwem z art. 286 § 1 kk, choć nie każdy czyn z art. 286 § 1 kk jest przestępstwem z art. 76 § 1 kks – jak to ma miejsce w relacji art. 62 § 2 kks i art. 271 § 1 kk. Taki stosunek pomiędzy analizowanymi przepisami nie występuje, choćby dlatego, że w skład znamion przestępstwa z art. 76 § 1 kks nie wchodzi działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

Należy wskazać na stanowisko J. Dużego, który problematykę zbiegu przepisów art. 76 kks i art. 286 kk przeanalizował z punktu widzenia przedmiotu ochrony<sup>104</sup>. Zauważył on bowiem, że sprawcy oszukańczych uszczupień podatkowych w podatku od towarów i usług działają z zamiarem bezpośrednim, kierunkowym co do godzenia w mienie Skarbu Państwa, a co najwyżej z zamiarem ewentualnym co do godzenia w obowiązki podatkowe. To działanie z zamiarem bezpośrednim kierunkowym osiągnięcia korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa cechujące zachowanie sprawców i poprzedza ewentualne godzenie w obowiązek podatkowy, wypełniając zatem znamiona przestępstwa oszustwa klasycznego, co w takiej sytuacji powinno znaleźć odbicie w przyjętej kwalifikacji prawnej<sup>105</sup>. Przedmiotem ochrony (zamachu), który jawi się w konsekwencji zachowań, jest przede wszystkim mienie Skarbu Państwa, dopiero dalej należałoby usytuować obowiązek podatkowy, który zresztą pojawia się na dalszym etapie całej gamy

<sup>102</sup> B. Szafaryn, *Glosa...*, s. 113.

<sup>103</sup> M. Zwolińska, *Glosa...*, s. 174.

<sup>104</sup> Zob. m.in. J. Duży, *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, Prok. i Pr. 2011 nr 12, s. 130-144, także Tenże, *Glosa...*, s. 139-140 i Tenże, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych, a kwalifikacja prawna*, Prok. i Pr. 2012 nr 7-8, s. 47-60.

<sup>105</sup> Tamże, s. 140-141.

uprzednio podjętych zachowań sprawczych i to jaki ich skutek, a nie przyczyna. Ochronę mienia Skarbu Państwa przed oszukańczym uszczupleniem zapewnia w pierwszej kolejności przepis art. 286 § 1 kk, całkowicie niezależnie od tego, jakie instrumenty i jakiej gałęzi prawa wykorzystują sprawcy, aby osiągnąć swój cel, którym nie jest unikanie opodatkowania, a osiągnięcie określonych korzyści majątkowych, które z mocy ustawy są należne Skarbowi Państwa. J. Duży wyciągnął stąd wniosek, iż samo kryterium powstania obowiązku podatkowego i godzenia weń przez sprawców, nie może być argumentem dla kwalifikowania opisywanych zachowań sprawczych z kodeksu karnego skarbowego, nie zaś z kodeksu karnego na zasadzie *lex specialis derogat legi generali*<sup>106</sup>.

K. Eichstaedt stwierdził, że w sytuacji gdy mamy do czynienia z zachowaniem sprawcy polegającym na godzeniu przez niego wyłącznie w obowiązek podatkowy i żadna z faktur oraz deklaracji podatkowych VAT-7 nie została użyta, np. dla uzyskania kredytu bankowego w celu wykazania dobrej kondycji finansowej spółki, aby w konsekwencji chociażby uzyskać kredyt inwestycyjny, czy też w innym pozapodatkowym celu, to należy przyjąć, iż pomiędzy art. 76 § 1 kks a art. 286 § 1 kk zachodzi pozorny zbieg przepisów ustawy, który należy wyeliminować w oparciu o zastosowanie zasady specjalności (*lex specialis derogat legi generali*), a to z kolei wyklucza możliwość zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 8 § 1 kks (idealny zbieg czynów karalnych). To właśnie dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym przestępstwo z art. 76 § 1 kks. od przestępstwa oszustwa powszechnego. Jednakże w sytuacji, gdyby jednak zbieg miał charakter rzeczywisty, a nie pozorny, należałoby zastosować konstrukcję zbiegu idealnego, o której mowa w art. 8 § 1 kks. Odnosząc się do wcześniej omawianego przykładu, wydaje się, że z teoretycznego punktu widzenia sytuacja taka miałaby miejsce wówczas, gdy pozorne transakcje gospodarcze byłyby przeprowadzane nie tylko w celu uzyskania bezpodstawnego zwrotu podatku VAT, ale także w celu wykazania istnienia dużych obrotów w firmie, celem uzyskania również kredytu dla sfinansowania produkcji<sup>107</sup>.

Wobec rozbieżności orzecznictwa Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wnioskiem z dnia 28 sierpnia 2012 r. wystąpił o rozstrzygnięcie przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego rozbieżności w wykładni prawa, występujących w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych w zakresie dotyczącym następującego zagadnienia prawnego: “1. “Czy reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 kks? 2. O ile zasadne jest stosowanie reguł wyłączania wielości ocen, czy art. 76 § 1 kks stanowi *lex*

<sup>106</sup> Tamże, s. 142.

<sup>107</sup> K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.* Prok. i Pr. 2012 nr 7–8, s. 29–30.



*specialis* w stosunku do art. 286 § 1 kk?” Sąd Najwyższy w dniu 24 stycznia 2013 roku podjął uchwałę, sygn. I KZP 19/12, stwierdzając, że reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 kks. W uzasadnieniu tej uchwały Sąd wskazał, że trudno wręcz wyobrazić sobie, aby analizowany zwrot z art. 8 § 1 kks tzn. “stosuje się” mógł oznaczać co innego, niż konieczność – w razie wystąpienia podanych w przepisie przesłanek – przypisania sprawcy oddzielnie przestępstwa (lub wykroczenia) skarbowego i oddzielnie przestępstwa (lub wykroczenia) powszechnego. Sąd Najwyższy podniósł, że z całą mocą trzeba stwierdzić, że wprowadzenie idealny zbieg czynów zabronionych tworzy fikcję prawną, niemniej – i to jest decydujące – w jej następstwie dochodzi do skazania za dwa delikty. Skoro z pewnością za niedorzeczny należałoby uznać pomysł stosowania którejkolwiek reguły wyłączania wielości ocen do instytucji realnego zbiegu przestępstw jako całości, to przecież również nie lada osobliwym postąpieniem byłoby redukowanie istniejących w ramach konstrukcji z art. 8 § 1 kks kwalifikacji prawnych dwóch odrębnych przestępstw – skarbowego i powszechnego. Sąd przy tym wskazał także, że w każdej z dwóch podstawowych ustaw karnych, to jest w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym, egzystują dwie odrębne, choć co do istoty identycznie ujęte, zasady jedności czynu (art. 11 § 1 kk i art. 6 § 1 kks). Zdaniem Sądu nie występują żadne racje normatywne, które pozwalałyby forsować tezę o istnieniu uniwersalnej, międzygałęziowej zasady, według której ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe lub powszechne albo tylko jedno wykroczenie skarbowe lub powszechne<sup>108</sup>. Chodzi tu więc o równoległą odpowiedzialność karno-skarbową i karną za jeden (ten sam) czyn. Nie pojawia się jednak w takim wypadku między przepisem z Kodeksu karnego skarbowego a przepisem z Kodeksu karnego zbieg rzeczywisty, czyli sytuacja krzyżowania się, interferencji zakresów ustawowych znamion, skoro przecież ze względu na przypisanie sprawcy więcej niż jednego deliktu nie wchodzi tu w rachubę zasada, że jeden czyn stanowi tylko jedno przestępstwo (art. 6 § 1 kks i art. 11 § 1 kk).

<sup>108</sup> Zob. podobnie w tym zakresie por. **L. Wilk**, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 448 – 449, **Tenże** [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 41-42; zob. także postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. IV KK 407/08 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., sygn. II AKa 210/08; KZS 2010, z. 4, poz. 63; przeciwnie m.in. **M. Zwolińska**, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08*, Palestra 2012 nr 3-4, s. 174, która wskazała że zbieg idealny czynów karalnych istnieje tylko wówczas, gdy sam zbieg przepisów ma charakter rzeczywisty i w tym zakresie jest wyjątkiem od zasad przewidzianych w art. 7 kks i art. 11 kk, które w sytuacji zaistnienia rzeczywistego zbiegu przepisów nakazują przypisanie sprawcy jednego przestępstwa, ale kwalifikowanego kumulatywnie.



Jak zauważył J. Duży odwoływanie się do dominującego aktualnie w orzecznictwie Sądu Najwyższego stanowiska (w podtekście do eufemizmu, jakim jest pojęcie „dominującej linii orzeczniczej”) nie zawsze prowadzi do właściwych rozstrzygnięć, a puentę do tej tezy stanowi treść uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.<sup>109</sup>. Sąd Najwyższy, nie odniósł się przy tym do tezy, że „faktura nierzetelna”, o jakiej mowa w art. 62 § 2 kks, to także „faktura fikcyjna”, dokumentująca czynność w ogóle niezaisnialą<sup>110</sup>. Niestety bowiem uchwała ta nie rozwiała wszystkich kontrowersji występujących w orzecznictwie Sądu Najwyższego i poglądach doktryny. Oczywiście, było to konsekwencją zadanych pytań. Wobec odpowiedzi, że w przypadku zbiegu z art. 8 kks nie ma zastosowania reguła specjalności, bezprzedmiotowe było drugie pytanie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego „czy art. 76 § 1 kks stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 kk”.

Sąd Najwyższy w powyższej uchwale rzeczywiście wypowiedział się wbrew dominującej wcześniej linii orzeczniczej, nakazującej stosować regułę specjalności, popartej przez dużą część doktryny. Najdonioślejszym argumentem przemawiającym za tym, iż w przypadku zbiegu z art. 8 kks jest to, że w przepisie tym w sposób wyraźny wskazano, iż „stosuje się każdy z tych przepisów”. Zgodzić się tu należy z tym stanowiskiem, bowiem jest to nakaz stosowania wszystkich zbiegających się przepisów. W obydwu bowiem reżimach egzystują dwie odrębne zasady jedności czynu i w obu przypadkach przesłanką sięgnięcia po instytucję kumulatywnego zbiegu jest ustalenie właściwego zbiegu, który ustala się za pomocą reguł wyłączania wielości ocen. Skoro zatem reguły te są związane z rzeczywistym zbiegiem przepisów karnych, a także dotyczą zbiegów określonych odrębnie w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym, to mogą służyć jedynie do znoszenia instytucji kumulatywnego zbiegu przepisów, co potwierdza treść art. 20 § 1 kks<sup>111</sup>. Powoduje to, że nie mogą mieć zastosowania klauzule derogacyjne, które polegają na tym, że w przypadku ich zastosowania nie stosuje się jednego z przepisów. Jest to o tyle istotne, iż na wagę tego ustawowego sformułowania nie zwrócił Sąd Najwyższy nawet w uzasadnieniu przywoływanego wcześniej postanowienia z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. IV KK 407/08.

Już po wskazanej uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r. SN w wyroku z dnia 10 lipca r., sygn. II KK 20/13<sup>112</sup> wskazał, że osoba, która tworzy albo współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpła-

<sup>109</sup> J. Duży, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II AKa 476/10, *op.cit.*, s. 179.

<sup>110</sup> Tamże.

<sup>111</sup> B. Mik, *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, sygn. I KZP 19/12, Prok. i Pr. 2013 nr 12, s. 53.

<sup>112</sup> OSNKW 2013 nr 10, poz. 91, Lex nr 1335574.

nego VAT i podejmuje działania dla osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub po-drabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiejkolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 kk, a nie przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 kks<sup>113</sup>. Wyrok ten zapadł w stanie faktycznym, kiedy przypisany oskarżonemu czyn polegał na stworzeniu przez niego, wspólnie z inną osobą, spółki, i to w oparciu o sfalszowane dokumenty współnika, która to spółka nie podjęła jakiejkolwiek działalności gospodarczej, natomiast wkrótce po założeniu i zarejestrowaniu oskarżony wszedł w posiadanie fikcyjnych (pustych) faktur oraz sfalszował wraz ze współnikiem dokumenty celne, które współnik ten następnie przekazał do urzędu skarbowego w celu uzyskania zwrotu VAT. W istocie zatem podmiot gospodarczy został tu stworzony dla wykorzystania podatkowej procedury zwrotu nadpłaconego VAT, w sytuacji gdy żaden obowiązek podatkowy, w tym w zakresie VAT, nie zaistniał, a nie prowadzono przy tym żadnej działalności gospodarczej, z którą wiązałyby się obowiązki podatkowe, w tym w sferze VAT. W takim stanie faktycznym, jak słusznie stwierdził SN, nie można w żadnej mierze mówić o jakimkolwiek godzeniu w obowiązki podatkowe, jako że w ogóle one nie zaistniały, lecz o działaniu godzącym w mienie Skarbu Państwa w celu osiągnięcia korzyści majątkowej kosztem tego mienia przez próbę wprowadzenia w błąd urzędników skarbowych. Jest to zatem sytuacja odmienna od tej, w której określony podmiot, prowadząc realnie działalność gospodarczą, w rozliczeniach podatkowych poza rzetelnymi fakturami posługuje się również fakturami nierzetelnymi stricte lub pustymi, w której można byłoby rozważać kwestię, czy w takim wypadku wchodziłby w grę art. 76 kks, i w jakim zakresie, skoro dotyczy to jednak rozliczeń podatnika z obowiązków podatkowych.

Z wyroku tego wywieść należy istotne stwierdzenie, że kwalifikacja czynów, w których sprawcy posługują się „pustymi” fakturami, nie związanymi z rzeczywistym zdarzeniem gospodarczym, winna mieć charakter indywidualny i być uzależniona od zaistniałego stanu faktycznego i w zależności od niego, czyny winny być kwalifikowane bądź to w oparciu o wyłącznie art. 286 kk, w sytuacji kiedy wyłącznym celem zachowania sprawcy jest wyłudzenie zwrotu VAT w oparciu o mechanizmy podatku VAT, bądź też w oparciu o art. 76 kks i art. 286 kk, w zbiegu idealnym z art. 8 kks.

<sup>113</sup> Zob. podobnie postanowienie SN z dnia 27 września 2013 r., sygn. II KK 242/13, Lex nr 1388224 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 stycznia 2014 r., sygn. II AKa 469/13, Lex nr 1422355, a także podobnie w odniesieniu do zbiegu art. 62 § 2 kks z art. 271 § 1 kk m.in. postanowienie SN z dnia 25 lutego r., sygn. IV KK 426/13 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. II AKa 149/13, Lex nr 1439035.



## ROZDZIAŁ IV.

# MIEJSCE OSZUSTWA PODATKOWEGO WŚRÓD WSPÓŁCZESNEJ PRZESTĘPCZOŚCI I INNYCH ZJAWISK PATOLOGICZNYCH

Jak zauważył H. Kolečki zorganizowanej przestępczości gospodarczej towarzyszą często cztery grupy „satelitarnych” przestępstw pospolitych:

1) przestępczość „warunkująca” – przede wszystkim fałszerstwa (szczególnie podrobienia) dokumentów stanowiących główne i najważniejsze narzędzie wykorzystywane przy popełnianiu przestępstw gospodarczych,

2) przestępczość „osłaniająca” – głównie korupcja,

3) przestępczość „konsumująca” – legalne spożytkowanie nielegalnych dochodów stanowiących owoc zorganizowanej przestępczości gospodarczej poprzez ich wprowadzenie do legalnego obrotu finansowego, a formą tej legalizacji jest „pranie” pieniędzy,

4) przestępczość „wzmacniająca” – służąca umacnianiu pozycji grup przestępczych na danym terenie lub danej sferze działalności (produkcyjnej, handlowej czy usługowej)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> **H. Kolečki**, *Podstawowe zagadnienia badawcze z zakresu kryminalistycznej problematyki współczesnej zorganizowanej przestępczości ekonomiczno-finansowej w Polsce*, referat wygłoszony na III Sympozjum Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego, Rynia 16-19.10.2002 r. opublikowany następnie w poszerzonej formie w: **H. Kolečki**, *Niemoc polskiej nauki kryminalistyki wobec problematyki współczesnej zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce*, Przegląd Policyjny 2003 nr 1, s. 31-34, oraz **Tenże**, *Pilne zadania badawcze z zakresu kryminalistycznej problematyki współczesnej zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Rozprawy z Jałowcowej Góry. Materiały z III Zjazdu Katedr Kryminalistyki. Dobczyce, 11-13 czerwca 2003 roku*, pod. red. J. Wójcikiewicza, Kraków 2004, s.53-56 zob. także **Tenże**, *Warunki skutecznego przeciwdziałania zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Współczesna przestępczość. Problemy prawnokarne, kryminalistyczne i kryminologiczne*, pod red. naukową K. Sławika, Szczecin 1996, s. 44-45, **Tenże**, *Niespójność kryminalistyki uniwersyteckiej z realiami i potrzebami praktyki zwalczania zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce*, [w:] Janiszewski B. (red.), *Nauka*

Przestępczość podatkowa jest w obecnych realiach polskich zdecydowanie najgroźniejsza spośród całej przestępczości skarbowej, nie tylko w sensie ekonomicznym, ale również z tego powodu, że wielokrotne popełnianie tych czynów wiąże się z aktami terroru, czy innymi groźnymi przestępstwami zorganizowanymi (np. przypadki zabójstw, uprowadzeń w związku z przestępstwami podatkowymi „łódzkiej ośmiornicy”)<sup>2</sup>. Przestępczość podatkowa wykazuje też wiele zależności i powiązań z procederem tzw. prania brudnych pieniędzy<sup>3</sup>

Z oszustwami podatkowymi związanych jest wiele innych czynów zabronionych, np. takich jak np. fałszerstwa znanych produktów, np. markowej konfekcji, perfum, kopiowanie własności intelektualnej, np. programów i gier komputerowych, kopiowanie produktów będących wynikiem intensywnych badań naukowych, nowoczesnych technologii, np. farmaceutyki, szpiegostwo przemysłowe, kradzież i fałszowanie informacji, patentów, praw autorskich, własności przemysłowej lub znaków towarowych, oszustwa komputerowe, oszustwa związane z transferem pieniędzy, wyłudzenie pożyczek, kredytów na podstawie fikcyjnych poręczeń i zabezpieczeń, kredytowanie nieistniejących firm i osób, udzielanie fikcyjnych gwarancji bankowych dla upadających podmiotów gospodarczych, wykorzystywanie kredytów celowych niezgodnie z przeznaczeniem, w tym także do finansowania nielegalnej działalności, fałszowanie dokumentów bankowych – czeków, weksli i gwarancji, fałszowanie dokumentów przetargowych w celu eliminacji oferentów, nielegalne zatrudnienie, naruszanie bezpieczeństwa i zdrowia pracowników, przestępstwa na szkodę wierzycieli, przestępstwa na szkodę konsumentów, nieuczciwa konkurencja i reklama, przestępstwa giełdowe i bankowe, przestępstwa na szkodę środowiska, nielegalny obrót paliwami płynnymi i gazem, nielegalny obrót alkoholem etylowym i wyrobami tytoniowymi, nielegalny hazard<sup>4</sup>.

Należy także rozważyć w szczególności stosunek oszustw podatkowych do przestępczości gospodarczej oraz zorganizowanej oraz do zjawiska tzw. szarej strefy.

---

wobec współczesnych zagadnień prawa karnego w Polsce. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Aleksandrowi Tobisowi, Prace Wyd. Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, t. X, Poznań 2004 s.123-144.

<sup>2</sup> L. Wilk, *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe* [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom 10. Prawo karne gospodarcze*, pod red. Profesor Oktawii Górniok, Warszawa 2003, s. 563.

<sup>3</sup> Zob. W. Jasiński, *Relacje między przestępstwami podatkowymi a praniem pieniędzy*, Kontrola Państwowa 2000 nr 1, s. 109-125.

<sup>4</sup> A. Pietrych, *Nowe wyzwanie przed polską kryminalistyką*, Problemy Współczesnej Kryminalistyki 2010 tom XIV, s. 274-275.

## 1. Oszustwa podatkowe jako rodzaj przestępczości gospodarczej

Oszustwa podatkowe stanowią składnik szeroko rozumianej przestępczości gospodarczej. W skład przestępczości gospodarczej wchodzi szereg przestępstw uregulowanych w wielu ustawach. Przede wszystkim należy zaliczyć do przestępczości gospodarczej przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, uregulowane w art. 296-309 kk<sup>5</sup>. Szereg przepisów karnych znajduje się również w ustawach regulujących poszczególne aspekty życia gospodarczego, jak np. art. 585-595 kodeksu spółek handlowych<sup>6</sup>, art. 23-26 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji<sup>7</sup>, art. 171 Prawa bankowego<sup>8</sup>, art. 178-184 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi<sup>9</sup> i wielu innych.

Dotychczas nie udało się sformułować jednolitego i powszechnie przyjętego pojęcia „przestępstwa” i „przestępczości” gospodarczej.

Przestępczość ta była inaczej, niż obecnie, definiowana w doktrynie okresu PRL<sup>10</sup>. Przykładowo, według L. Lernella przestępstwami gospodarczymi w państwie socjalistycznym były czyny skierowane przeciwko stosunkom społecznym tworzącym podstawę ekonomiczną ustroju socjalistycznego<sup>11</sup>. Autor ten zaliczył do tej kategorii przestępstwa przeciwko własności socjalistycznej oraz przestępstwa przeciwko stosunkom społecznym, składającym się w swym całości na socjalistyczny system gospodarki narodowej<sup>12</sup>. Podobnie T. Cyprian stwierdził, że przestępstwem gospodarczym jest czyn naruszający porządek gospodarczy państwa bądź bezpośrednio przez zamach na prawidłowy tok życia gospodarczego

<sup>5</sup> Zob. szerzej m.in. **O. Górniok**, *Przestępstwa gospodarcze. Rozdział XXXVI i XXXVII Kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 2000; **Taże** [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom. 10. Prawo karne gospodarcze*, pod red. O. Górniok, Warszawa 2003, s. 70-123.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2013 r., poz. 1030, z późn. zm.), zob. szerzej m.in. **O. Górniok** [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom. 10. Prawo karne gospodarcze*, pod red. O. Górniok, Warszawa 2003, s. 124-145.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (t.j. Dz.U. z 2013 r. Nr 153, poz. 1503 z późn. zm.).

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 1376 z późn. zm.).

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. ustawa o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 94 z późn. zm.).

<sup>10</sup> Przegląd definicji przestępczości gospodarczej zob. w szczególności w **G. Grabarczyk**, *Przestępczość gospodarcza na tle przemian ustrojowych w Polsce*, Toruń 2002, s. 17 i n. i powołana tam literatura.

<sup>11</sup> **L. Lernell**, *Uwagi o pojęciu przestępczości gospodarczej*, PiP 1959 nr 11, s. 779.

<sup>12</sup> Tamże, s. 782.

lub na własność społeczną i dlatego zabroniony pod groźbą kary<sup>13</sup>. Szerzej rozumiał przestępstwa gospodarcze J. Bafia, który stwierdził że pojęcie to obejmuje zarówno te typy przestępstw, które godzą w podstawy ekonomiczne ustroju socjalistycznego, a więc we własność społeczną, jako też te typy przestępstw, które godzą w prawidłowe funkcjonowanie gospodarki narodowej, w tym także w podstawowe interesy gospodarcze PRL, a także przestępstwa godzące w prawidłowe funkcjonowanie aparatu państwowego podejmującego decyzje w zakresie gospodarowania<sup>14</sup>. Natomiast zdaniem C. Gofronia przestępstwami gospodarczymi były czyny, które naruszają działalność gospodarczą, wyrządzając szkodę prawidłowemu funkcjonowaniu i rozwojowi gospodarki narodowej, natomiast nie są takimi przestępstwami przestępstwa przeciwko mieniu społecznemu<sup>15</sup>.

Obecnie definiuje się przestępstwa gospodarcze w oparciu o kryteria podmiotowe i przedmiotowe.

Podwaliny pod koncepcję podmiotową podłożył E.H. Sutherland, który stworzył pojęcie „przestępców w białych kołnierzykach” (*white collar criminals*)<sup>16</sup>. Przestępstwo w białym kołnierzyku to naruszenie prawa karnego przez osobę należącą do wyższych klas społeczno-ekonomicznych, popełnione w trakcie jej działalności zawodowej<sup>17</sup>. W takim ujęciu „przestępstwo w białym kołnierzyku” nie jest każdym przestępstwem popełnionym przez osobę należącą do wyższych sfer społecznych i cieszącą się dobrą opinią, lecz tylko takim przestępstwem, które jest „wplecione” w oficjalną i w zasadzie legalną działalność zawodową<sup>18</sup>. Termin ten oznacza czyny przestępne dokonywane przez osoby posiadające wysoki status społeczny i zawodowy, które wykorzystują możliwości wynikające z tego statusu do dokonywania sprzeniewierzeń, defraudacji, dopuszczają się korupcji

<sup>13</sup> T. Cyprian, *Próba określenia przestępstwa gospodarczego*, RPiE 1958 nr 3 s. 23; zob także Tenże, *Przestępstwa gospodarcze*, Warszawa 1969, s. 43.

<sup>14</sup> J. Bafia, *Przestępstwa gospodarcze w projekcie kodeksu karnego*, NP 1968 nr 5, s. 711.

<sup>15</sup> C. Gofroń, *O pojęciu i systematyce przestępstw gospodarczych*, PiP 1959 nr 7, s. 67 i n.

<sup>16</sup> Zob. E. H. Sutherland, *White Collar Criminality*, „American Sociological Review” vol. 5, 1940; tenże, *White Collar Crime*, Dryden, New York 1949; tenże, *White-collar criminality* [w:] C. Vedde, S. Koenig, R. Clark, *Criminology a book of readings*, New York 1953, s. 407; tenże, *White Collar Crime*, Holt, Rinehart and Wiston, New York 1961, tenże, *Is „White Collar Crime” Crime?* [w:] *The sociology of crime and delinquency*, New York. London 1962; tenże, *On Analysing Crime*, Chicago 1973; zob. m.in. w G. Grabarczyk, *Przestępczość...*, s. 36-40; E.J. Lampe, *Ogólne problemy prawa karnego gospodarczego*, RPEiS 1988 z. 3; I. Majchrzak, *Pracownicze przestępstwo gospodarcze i jego sprawca*, Warszawa 1965, s. 24-26, R. Dyoniziak, A. Slaboń, *Patologia życia gospodarczego. Aspekty socjologiczne*, Kraków 2001, s. 68.

<sup>17</sup> G.B.Vold, *Theoretical Criminology*, Oxford University Press, New York 1958, s. 243-244 cyt. za L. Tyszkiewicz, *Badania osobopoznawcze i typologia przestępców* [w:] *Kryminologia*, praca zbiorowa pod red. W. Świdy, Warszawa 1977, s. 346-347.

<sup>18</sup> Tamże.



funkcjonariuszy władzy, naruszania tajemnicy zawodowej, oszustw podatkowych i subwencyjnych, wykroczeń w dziedzinie konkurencji, machinacji przetargowych oraz wykroczeń w dziedzinie importu i eksportu towarów<sup>19</sup>. Obok pojęcia „przestępstw w białych kołnierzykach” używane w literaturze jest także pojęcie przestępczości „górnego świata” czy też „wyższego świata” przestępczego (*upperworld crime*)<sup>20</sup>. Odrębną kategorią, aczkolwiek wobec której trudno wytyczyć wyraźną granicę, są tzw. „władcy świata przestępczego” (*overlord of crime*) tzn. zwierzchnicy syndykatów kontrolujący bukmacherstwo, automaty do gier, zorganizowane gry hazardowe, prostytutkę, narkotyki, szantaż oszukańczych lombardów, oszukańcze gry „łańcuszkowe”, zorganizowane morderstwa, kierownicy organizacji szantażystów (*racket*) żerujący na legalnych przedsiębiorstwach i pracy w licznych, rozmaitych dziedzinach – ludzie, którzy są niemal całkowicie nieznani społeczeństwu, i których nazwiska nigdy nie pojawiają się bieżąco w jakiegokolwiek registraturze policyjnej<sup>21</sup>.

Podstawą zaliczenia do przestępstw białych kołnierzyków nie jest klasyfikacja przedmiotu przestępstwa pod kątem przedmiotu ochrony, czy też czynności sprawczej, a podmiot dokonujących przestępstwa tj. ranga społeczne lub pozycja zawodowa sprawcy. Z tego względu w amerykańskim prawie karnym nie następuje choćby doktrynalne wyodrębnienie fragmentu prawa karnego pod kątem odpowiednich przepisów karno-gospodarczych czy też budowaniu z nich norm<sup>22</sup>.

Na gruncie europejskim definicję przedmiotową przestępstw gospodarczych i prawa karnego gospodarczego stworzył C. Lindemann, który stwierdził, że przedmiotem prawa karnego gospodarczego są naruszenia ponadindywidualnych lub społecznych dóbr prawnych życia gospodarczego<sup>23</sup>. Definiował on je jako zbiór przepisów karnych, których przedmiotem jest ochrona całokształtu

<sup>19</sup> B. Holyst, *Przestępczość drugiej połowy XX wieku*, Warszawa 1978, s. 10; zob. także I. Majchrzak, *Pracownice...*, s. 25 przegląd kontynuacji w Stanach Zjednoczonych koncepcji „przestępczości białych kołnierzyków” zob. w G. Geis, „Przestępczość białych kołnierzyków w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, Przestępczość na Świecie 1981 t. XIV, s. 31-41; zob. także L. Lernell, *Przestępstwa „białych kołnierzyków”*, Prawo i Życie 1960 nr 9 (105), s. 6; odnośnie problematyki „białych kołnierzyków” zob. C. Wright Mills, *Białe kołnierzyki. Amerykańskie klasy średnie*, tłumaczenie P. Graff, Warszawa 1965.

<sup>20</sup> A. Morris, *Criminology*, New York 1934 zob. P. Horoszowski, *Kryminologia*, Warszawa 1965, s. 19, 62-63; zob. także A. Marek, „Przestępca w niebieskim kołnierzyku” w *świecie kryminologii amerykańskiej*, NP 1978 nr 2, s. 296.

<sup>21</sup> H.E. Barnes, N.K. Teeters, *New Horizons in Criminology*, Englewood Cliffs, 1959, s. 63 cyt. za P. Horoszowski, *Kryminologia*, Warszawa 1965, s. 63.

<sup>22</sup> S. Żółtek, *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009, s. 31.

<sup>23</sup> C. Lindemann, *Gibt es ein eigenes Wirtschaftsstrafrecht?* Jena 1932, s. 19 cyt. za E.J. Lampe, *Ogólne problemy prawa karnego gospodarczego*, RPEiS 1988 z. 3, s. 114.

ekonomiki lub niektórych jej dziedzin albo instytucji szczególnie ważnych dla owej całości ekonomicznej<sup>24</sup>. Jak zauważa H. Egli „od pierwotnej społeczno-krytycznej koncepcji Sutherlanda „white collars” zbliżyliśmy się obecnie do ich ujmowania jako przestępstw przy wykonywaniu zawodu. Koncepcje zorientowane na sprawcę zastępujemy zorientowanymi na czyn”<sup>25</sup>.

Jak wskazuje O. Górniok przestępstwami gospodarczymi są czyny karalne godzące lub zagrażające ponadindywidualnym dobrom w sferze życia gospodarczego, polegające na naruszeniu zaufania, związanego z pozycją sprawcy lub instytucją życia gospodarczego, grożące utratą zaufania społecznego do systemu gospodarczego lub jego podstawowych instytucji<sup>26</sup>.

Przyjmuje się także, że przestępczość gospodarcza polega na przestępnym pozyskiwaniu, trwonieniu czy niszczeniu wartości materialnych (przebiegających na tle procesów gospodarczych) przez sprawców, którzy są uczestnikami tychże procesów lub mają wpływ na nie i stosują niedozwolone sposoby gospodarowania. Przyjmuje się również, że przestępstwami gospodarczymi są czyny społecznie niebezpieczne, które naruszają istniejące stosunki własnościowe, obowiązujące zasady produkcji i obrotu gospodarczego, a także obowiązujące zasady zarobkowania i rozliczeń finansowych z państwem<sup>27</sup>.

Inne podejście zaprezentował A. Bałandynowicz. Stwierdził on mianowicie, iż nie ma powodów, by dyskutować problemy definiowania, czym właściwie jest lub może być przestępczość gospodarcza. W ocenie tego Autora definicje powinny być funkcjonalne, tj. nakierowane na określony cel (który może być kryminologiczny lub prawny, odnoszący się do przyszłości lub do przeszłości). Zdaniem A. Bałandynowicza „przestępczość gospodarcza to karalne, równie dobrze możliwie legalne, ale szkodliwe czyny popełnione w związku z działalnością gospodarczą, obejmujące duże wartości finansowe”<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> Definicję tę przypomniał E. Schmidt, *Das neue westdeutsche Wirtschaftsrecht*, Tybinga 1950, cyt. za A. Krukowski, A. Bachrach [w:] *System prawa karnego*, Tom IV, *O przestępstwach w szczególności*, Cz. II, pod redakcją I. Andrejewa, L. Kubickiego, J. Waszczyńskiego, Warszawa 1989, s. 458.

<sup>25</sup> H. Egli, *Grundformen der Wirtschaftskriminalität. Fallanalysen aus der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg 1985, s. 21 cyt. za O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*. Warszawa 1994, s. 53-54.

<sup>26</sup> O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza...*, s. 57-58.

<sup>27</sup> W. Plywaczewski, L. Sklepkowski, *Tendencje rozwojowe zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Kryminalistyczne i prawne problemy współczesnej przestępczości. Studia i materiały*, pod red. S. Leleńta i M. Zajdlera, Szczytno 1995, s. 69.

<sup>28</sup> A. Bałandynowicz, *System kontroli przestępczości gospodarczej*, Prok. i Pr. 2004, 9, s. 7; zob. także A. Bałandynowicz, *System kontroli przestępczości gospodarczej*, Cz. I. Prz. Pol. 2004, nr 3, Cz. II. Prz. Pol. 2004, nr 4.

W załączniku do zaleceń nr R 81/12 dotyczących zwalczania przestępstw gospodarczych zatwierdzonych przez Radę Europy na 335 posiedzeniu państw członkowskich w Strasburgu w dniu 25 czerwca 1981 r. określony został wspólny dla wszystkich państw członkowskich Rady Europy następujący katalog przestępstw:

- 1) przestępstwa kartelowe,
- 2) oszukańcze praktyki międzynarodowych koncernów,
- 3) oszukańcze uzyskiwanie i niewłaściwe używanie dotacji państwowych lub organizacji międzynarodowych,
- 4) zakładanie i prowadzenie fikcyjnych firm,
- 5) przestępstwa komputerowe,
- 6) fałszowanie bilansu przedsiębiorstwa i przestępstwa związane z prowadzeniem jego ksiąg,
- 7) oszustwa dotyczące sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa i jego kapitału,
- 8) naruszanie przez przedsiębiorstwa norm dotyczących bezpieczeństwa i ochrony zdrowia pracowników,
- 9) oszustwa na szkodę wierzycieli,
- 10) oszustwa na szkodę konsumentów,
- 11) nieuczciwa konkurencja i wprowadzająca w błąd reklama,
- 12) przestępstwa podatkowe i uchylanie się przedsiębiorstw od obciążeń na zabezpieczenia społeczne,
- 13) przestępstwa celne,
- 14) przestępstwa dotyczące pieniędzy i dewiz,
- 15) przestępstwa giełdowe i bankowe,
- 16) przestępstwa przeciwko środowisku<sup>29</sup>.

Przestępczość gospodarcza nie ma charakteru jednolitego. A. Baładynowicz klasyfikuje przestępczość gospodarczą z punktu widzenia kilku kryteriów<sup>30</sup>. Przestępstwa gospodarcze w kategoriach prawa karnego, zdaniem tego Autora, można zgrupować w trzech podstawowych kategoriach:

- 1) przestępstwa przeciwko kontroli państwa nad produkcją i konsumpcją,
- 2) przestępstwa przeciwko interesowi fiskalnemu państwa,
- 3) przestępstwa przeciwko własności<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> *Report of the European Committee on Crime Problems on Economic Crime. Council of Europe. Legal Affairs. Economic Crime, Strassbourg 1981*; cyt. za: **Z. Dziemidowicz**, *Przestępczość gospodarcza w Polsce* [w:] **B. Holyst, E. Kube, R. Schulte**, *Przestępczość zorganizowana w Niemczech i w Polsce. Zwalczanie i zapobieganie*, Warszawa-Lódź- Münster 1996, s. 276-277; zob. także m.in. w: **W. Plywaczewski, L. Sklepkowski**, *Tendencje...*, s. 69-70, **W. Jaroch**, *Przestępczość gospodarcza i prawne instrumenty jej zwalczania*, PUG 2003 nr 6, s. 2; **H. Kolečki**, *Policyjno-kryminalna problematyka współczesnej przestępczości ekonomiczno-finansowej w Polsce*, Poznań 1992, s. 48-49.

<sup>30</sup> **A. Baładynowicz**, *System...*, s. 7 i n.

<sup>31</sup> Tamże, s. 24.

Rozważając możliwość zastosowania tradycyjnych teorii kryminologicznych A. Baładynowicz wyodrębnił trzy kategorie przestępstw gospodarczych:

1) intencjonalne użycie form zorganizowanych, w szczególności spółek cywilnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, dla celów defraudacji,

2) przestępstwa skierowane przeciwko interesowi ekonomicznemu państwa wyłącznie z przestępstwami podatkowymi, przestępstwami celnymi, przestępstwami przeciwko regulacjom wymiany międzynarodowej, a także z defraudacjami subsydiów,

3) przestępstwa przeciwko legislacji, tzn. prawu ustanowionemu przez państwo, które do pewnego stopnia ochraniają wzajemne wewnętrzne relacje w sektorze gospodarczym lub interesy pomiędzy producentami i konsumentami lub pracodawcami i pracownikami – są to przestępstwa przeciwko ochronie konsumenta, ochronie pracownika, ochronie pracownika i tym podobne<sup>32</sup>.

Natomiast z ekonomicznego punktu widzenia autor ten wyróżnił dwie kategorie przestępstw: popełniane przez pracowników i przez organizacje gospodarcze. Do kategorii przestępstw popełnianych przez pracowników zaliczył następujące kategorie przestępstw:

1) zabór podatku i defraudacje subsydiów;

2) przestępstwa popełnione w ramach działalności dozwolonej przez państwo – np. dozwolone jest posługiwanie się kartami kredytowymi, natomiast przestępstwem jest ich fałszowanie,

3) przestępstwa popełniane w formie nielegalnej aktywności: prostytutcja, hazard, złodziejstwa kredytowe w sklepach oraz przemyt.

Do przestępstw popełnianych przez organizacje gospodarcze A. Baładynowicz zaliczył przestępstwa, których przedmiotem są:

1) handel wewnętrzny,

2) oszustwa konsumenckie,

3) wymiana akcyjna,

4) wymiana towarowa,

5) defraudacje na rynku,

6) przestępstwa dotyczące kontroli wymiany,

7) nieuczciwa reklama,

8) przestępstwa przeciwko środowisku,

9) przestępstwa, których ofiarą jest państwo<sup>33</sup>.

Jak zauważył H. Kolečki klasyczna typowa przestępczość gospodarcza może być popełniona i skierowana przeciwko każdego rodzaju legalnej działalności produkcyjnej (wytwórczej), handlowej, budowlanej, usługowej (w tym finan-

<sup>32</sup> Tamże, s. 27.

<sup>33</sup> Tamże, s. 30-31.

sowej) i wydobywczej<sup>34</sup>. Jednakże obok tej przestępczości H. Kolečki wyróżnił także przestępczość quasi-gospodarczą tzn. działania przestępcze nastawione na osiąganie zysku (popelniane z chęci zysku) podobne do działalności gospodarczej, tyle że nielegalnej<sup>35</sup>. Do tej odmiany H. Kolečki zaliczył m.in.:

- 1) przestępczość komputerową;
- 2) piractwo komputerowe, przemysłowe i intelektualne;
- 3) nielegalną działalność gospodarczą (niezarejestrowaną w ogóle lub uprawianą pod przykrywką działalności gospodarczej zarejestrowanej na niewielką skalę, tzw. szara strefa);
- 4) zabronioną działalność gospodarczą np.
- 5) nielegalny handel bronią i materiałami wybuchowymi,
- 6) nielegalny handel materiałami rozszczepialnymi,
- 7) nielegalny handel przemysł i nielegalny handel kradzionymi samochodami, dziełami sztuki, narkotykami, ginącymi zwierzętami egzotycznymi,
- 8) niektóre przestępstwa przeciwko środowisku naturalnemu, np. odpłatne przyjmowanie do ukrytych składowisk (mogilników) w Polsce zagranicznych trujących odpadów przemysłowych,
- 9) nielegalny wywóz za granicę, handel i adopcja dzieci; międzynarodowy handel i seksualne wykorzystywanie dzieci (prostytycja dziecięca), zorganizowana pedofilna turystyka seksualna,
- 10) wytwarzanie materiałów pornograficznych i międzynarodowy handel nimi,
- 11) nielegalny wywóz za granicę i międzynarodowy handel (targi) oraz eksploatacja prostytutek,
- 12) handel przemycanymi organami ludzkimi,
- 13) zorganizowana nielegalna imigracja i handel ludźmi,
- 14) przedsiębiorczość przestępcza, rozumiana jako przestępczość pospolita (kryminalna), z której uprawiania sprawcy uczynili stałe źródło dochodu, np.:
- 15) handel podrobionymi wyrobami przemysłowymi,
- 16) napady i porwania tirów z elektroniką, sprzętem komputerowym, alkoholem, papierosami itp.,
- 17) napady na autokary turystyczne z bogatymi turystami,
- 18) piractwo morskie i podmiana kontenerów na pełnym morzu<sup>36</sup>.

Oszustwa podatkowe, jako przestępstwa skierowane przeciwko interesowi fiskalnemu państwa, a tylko ubocznie naruszające zasady obrotu gospodarczego stanowią tak rozumiane przestępstwa *quasi* gospodarcze.

<sup>34</sup> H. Kolečki, *Niemoc polskiej nauki kryminalistyki wobec problematyki współczesnej zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce*, Przegląd Policyjny 2003, nr 1, s. 29.

<sup>35</sup> Tamże, s. 30.

<sup>36</sup> Tamże, s. 30-31.

Jak wskazuje się bowiem prawo karne gospodarcze, chroniąc obrót gospodarczy, ma charakter wtórny względem prawa gospodarczego, gdyż patologiczne zachowania, występujące na tle tego ostatniego, stanowią podstawę ingerencji ustawodawcy podejmującego decyzję o kryminalizacji określonych zachowań. Prawo karne skarbowe kryminalizuje natomiast zachowania polegające na naruszeniu interesów Skarbu Państwa z tytułu podatków, ceł, akcyz, gier hazardowych, a wszystkie te zachowania godzą więc w sferę finansów publicznych, a ich pierwotna regulacja nie jest zaliczana w skład prawa gospodarczego, a do sfery prawa finansowego (podatkowego), stanowiącego odrębną gałąź prawa. Wskazuje na to także przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego, którym jest interes fiskalny Skarbu Państwa, a obrót gospodarczy może stanowić co najwyżej wtórny przedmiot ochrony<sup>37</sup>.

Jak słusznie wskazuje H. Kolecki do zakresu współczesnej kryminalistyki należy problematyka:

- 1) taktyki popełniania przestępstw gospodarczych – ujęcie od strony sprawcy,
- 2) taktyki zwalczania (przeciwdziałania) przestępstw gospodarczych – ujęcie od strony organów ścigania,
- 3) środków technicznych stosowanych przez sprawców – przy popełnianiu przestępstw gospodarczych,
- 4) środków technicznych stosowanych przez organy ścigania – przy zwalczaniu przestępstw gospodarczych,
- 5) metodyki popełniania przestępstw gospodarczych – ujęcie od strony sprawcy (algorytm efektywnego postępowania sprawcy),
- 6) metodyki zwalczania przestępstw gospodarczych (algorytm efektywnych działań rozpoznawczo-zapobiegawczo-wykrywczo-dowodowych organów ścigania)<sup>38</sup>.

Z kolei, jak zauważa G. Szumak, z punktu widzenia kryminalistyki do przestępstw gospodarczych należy zaliczyć popełniane pod przykrywką zgodnych z prawem operacji gospodarczych, działania przestępcze, które znajdują obowiązkowe odbicie w systemie informacji ekonomicznej<sup>39</sup>. Jest to definicja stworzona w oparciu o kryterium kryminalistyczne, bazujące na właściwościach zostawiania

<sup>37</sup> S. Żółtek, *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009, s. 41-42, a także T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 100.

<sup>38</sup> H. Kolecki, *Niemoc...*, s. 24, Tenże, *Pilne zadania badawcze z zakresu kryminalistycznej problematyki współczesnej zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce*, [w:] Wójcickiewicz J. (red.), *Rozprawy z Jałowieckiej Góry, Materiały III Zjazdu Katedr Kryminalistyki*, Dobczyce, 11-13.06.2003 r., Kraków 2004, s. 48.

<sup>39</sup> G. Szumak, *Kryminalistyka gospodarcza: pojęcie i założenia kształtowania jako dziedziny nauki* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Andrzeja Szwarca*, Wrocław 2001, s. 221.



śladów<sup>40</sup>. Jak wskazał G. Szumak występuje obecnie konieczność i możliwość wyodrębnienia w samodzielny dziedzinę kryminalistyki gospodarczej, którą określił jako dziedzinę kryminalistyki badającą materialną strukturę czynów przestępczych w sferze działalności gospodarczej, prawidłowości tworzenia informacji ekonomicznej o tych działaniach i mechanizm interpretacji kryminalistycznej tej informacji, przez naukowe śladoznawstwo w celu zabezpieczenia działalności do walki z przestępstwami gospodarczymi, środkami techniki kryminalistycznej, taktycznymi poleceniami i metodami rozwiązywania zadań powstających w procesie tej działalności<sup>41</sup>.

## 2. Oszustwa podatkowe a przestępczość zorganizowana

Oszustwa podatkowe mają zróżnicowany charakter. Znaczna ich część stanowi drobną przestępczość popełnianą przez podatników, którzy przez ich popełnianie chcą zmniejszyć ciężące na nich obciążenia podatkowe. W szczególności to dotyczy podatników będących przedsiębiorcami. Dla części z nich oszczędności w obciążeniach podatkowych, uzyskiwane w wyniku oszukiwania organów podatkowych stanowią dodatkowe oszczędności, a tym samym zwiększenie dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Dotyczy to w szczególności oszustw polegających na zawyżaniu kosztów uzyskania przychodów, nieujawnianiu części przychodów, zawyżaniu naliczonego podatku od towarów i usług oraz zaniżaniu należnego podatku.

Te drobne czyny popełniane są także przez podatników nieprowadzących działalności gospodarczej. W szczególności dotyczy to przychodów z pracy „na czarno”, czy też niezgłaszania przedmiotów objętych podatkiem od czynności cywilnoprawnych, czy też podatkiem od spadków i darowizn.

Jednakże obok tej drobnej przestępczości oszustwa podatkowe popełniane są w ramach przestępczości zorganizowanej. Przestępczość gospodarcza z istoty swej ma zorganizowany charakter z istoty w większym stopniu, niż to dotyczy przestępczości pospolitej<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Tamże; odnośnie śladu (symptomu) przy przestępstwach gospodarczych por. **O. Krajniak**, *Symptomy przestępczego działania gospodarczego (zagadnienia wybrane)* [w:] *Czynności procesowo-kryminalistyczne w polskich procedurach*, Materiały z konferencji naukowej i IV Zjazdu Katedr Kryminalistyki, Toruń 5-7 maja 2004 r., pod red. V. Kwiatkowskiej-Darul, Toruń 2004, s. 281-288.

<sup>41</sup> **G. Szumak**, *Kryminalistyka...*, s. 221.

<sup>42</sup> **L. Sklepkowski, D. Woźniak**, *Zorganizowana przestępczość gospodarcza w Polsce* [w:] *Policja polska wobec przestępczości zorganizowanej*, pod. red. W. Pływaczewskiego i J. Świerczewskiego, Szczytno 1997, s. 117.



Przestępczość zorganizowana umożliwia dokonywanie oszustw podatkowych, które często wymagają współdziałania wielu osób. Ponadto w ramach zorganizowanej przestępczości gospodarczej popełniane są, jak to określa H. Kolečki, satelitarne pospolite przestępstwa wzmacniające. Przestępczość wzmacniająca służy umacnianiu pozycji grup przestępczych na danym terenie lub danej sferze działalności (produkcyjnej, handlowej czy usługowej). Realizowana jest ona w formie tzw. terroru kryminalnego i ma ona na celu pokazanie znaczenia i siły grupy przestępczej działającej na danym obszarze w stosunku do konkurencyjnych grup przestępczych (wojny gangów, porachunki mafijne), nielojalnych członków grup i zdemaskowanych wtyczek, niesubordynowanych biznesmenów opornych na współdziałanie z gangami (np. pomoc w sprzedaży trefnego towaru, świadczenie haraczy), niesolidnych dłużników, osób utrudniających (w przekonaniu kierownictwa grupy) działalności grupy przestępczej (np. funkcjonariuszy Policji, Straży Granicznej, służb celnych itp.), organów władzy i administracji na danym terenie np. szantaże, porwania i uprowadzenia osób w celach okupowych, tzw. terror bombowy, demolowanie lokali, podpaleń magazynów itp.<sup>43</sup>.

### 3. Oszustwa podatkowe a zjawisko tzw. szarej strefy

Przestępczość podatkowa jest elementem tzw. szarej strefy gospodarczej<sup>44</sup>, czy też „szarej gospodarki”<sup>45</sup>. Brak jest przy tym jednolitej definicji tego pojęcia, pierwsze podejście traktuje działalność w szarej strefie jako działalność nieza-

<sup>43</sup> H. Kolečki, *Niemoc...*, 33-34; H. Kolečki, *Pilne...*, s. 55-56.

<sup>44</sup> L. Wilk, *Przestępstwa...*, s. 563; zob. m.in. Z. Dziemidowicz, „Szara strefa” w Polsce [w:] *Policja polska wobec przestępczości zorganizowanej*, pod red. W. Pływaczewskiego i J. Świerczewskiego, Szczepitno 1997; Z. Dziemidowicz, *Przestępczość gospodarcza w Polsce* [w:] B. Hołyst, E. Kube, R. Schulte, *Przestępczość zorganizowana w Niemczech i w Polsce. Zwalczenie i zapobieganie*, Warszawa-Lódź- Münster 1996, s. 263-277; W. Herer, W. Sadowski, *Wpływ szarej strefy na makroproporcje gospodarki narodowej* [w:] *Szara strefa gospodarki (wybrane problemy)*, Z prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonicznych, Warszawa 1995 z. 223, s. 21-48.

<sup>45</sup> Z. Rajewski, *Szara gospodarka w systemie rachunków narodowych*, Materiał na posiedzenie Naukowej Rady Statystycznej i Rady Naukowej Zakładu Badań Statystyczno-Ekonicznych GUS i PAN (maszynopis powielany), Warszawa 1994; Z. Rajewski, L. Zienkowski, *Szara gospodarka w systemie rachunków narodowych* [w:] *Szara strefa gospodarki (wybrane problemy)*, Z prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonicznych, Warszawa 1995 z. 223, s. 7-19; W. Jarosiński, *Przegląd metod szacunku rozmiarów szarej gospodarki* [w:] *Szara strefa gospodarki (wybrane problemy)*, Z prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonicznych, Warszawa 1995 z. 223, s. 49-71.

rejestrowaną, zaś drugie odwołuje się do sfery behawioralnej, tj. uchylania się w działalności od określonych obowiązków nałożonych przez prawo<sup>46</sup>. „Szara gospodarka” obejmuje dwie grupy produkcji:

1) produkcję nielegalną (*illegal produktion*), która polega na wytwarzaniu takich wyrobów lub świadczeniu takich usług, których wytwarzanie, sprzedaż, rozpowszechnianie jest w ogóle zabronione przez prawo oraz polegająca na wytwarzaniu wyrobów lub świadczeniu usług przez osoby, które nie posiadają przewidzianych przez prawo uprawnień;

2) produkcję ukrytą (*concealed produktion*), która polega na wytwarzaniu wyrobów lub świadczeniu usług, których wytwarzanie nie jest zabronione przez prawo, jednakże jest ona świadomie ukrywana przed organami administracji państwowej (podatkowymi, celnymi, ubezpieczeń społecznych, statystycznymi)<sup>47</sup>.

W ramach „szarej strefy” gospodarki występują dwie podstawowe grupy podmiotów:

1) podmioty gospodarcze zarejestrowane zgodnie z obowiązującymi przepisami w organach administracji państwowej (w urzędach skarbowych, urzędach ubezpieczeń społecznych, statystycznym rejestrze REGON)<sup>48</sup>, lecz nie ujawniające rzeczywistych rozmiarów i zakresu<sup>49</sup>;

2) podmioty prowadzące działalność gospodarczą, w ogóle nie zarejestrowane<sup>50</sup>.

Z. Dziemidowicz zalicza do „szarej strefy” również podmioty wykorzystujące środki finansowe pochodzące z innych (nielegalnych) źródeł, także z zorganizowanej przestępczości gospodarczej i kryminalnej<sup>51</sup>.

Działalność gospodarcza (wytwarzanie wyrobów i usług), polegająca na produkcji nielegalnej i ukrytej, stanowi w sumie szarą strefę gospodarki, której specyficzną cechą jest świadome ukrywanie przez podmioty gospodarcze uzyskiwanego poziomu obrotów i dochodów w celu unikania płacenia podatków, cel, czy składek na ubezpieczenie społeczne<sup>52</sup>.

Oszustwa podatkowe stanowią część „szarej strefy” obejmującą produkcję ukrytą, podejmowaną zarówno przez podmioty w ogóle nie zarejestrowane, jak i przez podmioty zarejestrowane lecz nie ujawniające rzeczywistych rozmiarów i zakresu. Nie każde oszustwo podatkowe należy do „szarej strefy” gospodarki,

<sup>46</sup> G. Gołębiowski, *Zjawisko szarej strefy z uwzględnieniem gospodarki polskiej*, Współczesna Ekonomia 2007 nr 1.

<sup>47</sup> Z. Rajewski, L. Zienkowski, *Szara...*, s. 11.

<sup>48</sup> Tamże, s. 11-12.

<sup>49</sup> Z. Dziemidowicz, „Szara...”, s. 87; Z. Dziemidowicz, *Przestępczość...*, s. 263.

<sup>50</sup> Z. Rajewski, L. Zienkowski, *Szara...*, s. 11; W. Herer, W. Sadowski, *Wpływ...*, s. 21; Z. Dziemidowicz, „Szara...”, s. 87; Z. Dziemidowicz, *Przestępczość...*, s. 263.

<sup>51</sup> Z. Dziemidowicz, „Szara...”, s. 87; Z. Dziemidowicz, *Przestępczość...*, s. 264.

<sup>52</sup> Z. Rajewski, L. Zienkowski, *Szara...*, s. 13.

wylączone są z niej oszustwa związane z podatkami nie dotyczącymi działalności gospodarczej<sup>53</sup>. Nie stanowi oszustwa podatkowego „produkcja nielegalna”, gdyż nie stanowią przedmiotu opodatkowania dochody nielegalne. Szara strefa jest pojęciem szerszym od uchylania się od opodatkowania, gdyż oprócz nieujawnionych źródeł dochodu (majątku) obejmuje również nielegalne źródła dochodu (majątku)<sup>54</sup>.

W szeregu badań dokonywano prób oszacowania wielkości szarej strefy. W szczególności wskazać należy na próbę oszacowania zjawiska przez F. Schneidera<sup>55</sup>. Szacunkowa ocena rozmiarów szarej strefy w tych badaniach jest oceniana na ok. 20% PKB, przy czym w Polsce jest to oceniane na ok. 25% PKB. W badaniach przeprowadzonych przez Główny Urząd Statystyczny GUS ukryta produkcja stanowi w Polsce kilkanaście procent PKB. Rozmiary szarej gospodarki w tworzeniu PKB: w 2000 r. wyniosły 17,0%, w 2001 – 16,8%, w 2002 – 15,4%, w 2003 – 15,8%, w 2004 – 14,5%, w latach 2005 i 2006 – 15,9%, w 2007 r. – 14,7%<sup>56</sup>.

Z powyższego wynika, iż istnieją rozbieżności między wyżej wymienionymi oszacowaniami: rozmiary „szarej strefy” są wg badań F. Schneidera ponad dwa razy większe niż rozmiary podawane przez GUS. Ponadto kierunek zmian „szarej strefy” jest wg GUS (malejące rozmiary „szarej strefy”) przeciwny do kierunku ustalonego przez F. Schneidera (rosnące rozmiary „szarej strefy”). Kolejną wadą jest bardzo ogólna i ograniczona wiedza o metodyce stosowanej przez GUS, co uniemożliwia zweryfikowanie rozmiarów „szarej strefy” podawanych przez GUS. Na trudności napotyka również próba ustosunkowania się do wyników badań F. Schneidera ze względu na brak innych oszacowań rozmiarów „szarej strefy” mogących służyć jako punkt odniesienia<sup>57</sup>. Analizując zmiany w podatku od towarów i usług S. Cichocki stwierdził, że trudno jest zauważyć powiązania między zmianami dokonywanymi w powyższym podatku (polegającymi głównie na obejmo-

<sup>53</sup> Np. nieujawnienie darowizny czy też nabycia spadku w podatku od spadków i darowizn.

<sup>54</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko uchylania się od opodatkowania od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 30.

<sup>55</sup> **F. Schneider**, *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts*, <http://www.economics.uni-linz.ac.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>; na badania te powołuje się m.in. Komisja Europejska Komunikacie do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 czerwca 2012 r. w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich COM(2012) 351 final.

<sup>56</sup> *Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych 2000-2005*, GUS, Warszawa 2007; *Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych 2005-2007*, GUS, Warszawa 2009.

<sup>57</sup> **S. Cichocki**, *Rozmiary „szarej strefy” w Polsce oraz ich zależność od polityki podatkowej i sytuacji budżetu państwa w latach 1995 – 2006*, [www.pseap.org/wp-content/uploads/2012/11/pseap\\_seminarium7.pdf](http://www.pseap.org/wp-content/uploads/2012/11/pseap_seminarium7.pdf), s. 7.

waniu podatkiem towarów wcześniej z niego zwolnionych oraz na podwyższaniu stawek dla wybranych towarów i usług), a zmianami w dochodach z jego tytułu w latach 1995 – 2006. Wydaje się również, iż trudno wytłumaczyć odchylenia od trendu w tych dochodach zmianami w podatku VAT. Większość powyższych odchyleń może zostać wytłumaczona poprzez zmiany bazy podatkowej. Wydaje się, iż zmiany w stawkach podatku akcyzowego miały wpływ na rozmiary „szarej strefy”. Podwyższanie stawek podatku akcyzowego dla paliw, papierosów i napoi alkoholowych mogło skłaniać konsumentów do nabywania powyższych towarów w „szarej strefie”, gdzie były one tańsze z racji nie objęcia ich akcyzą. Niektóre z dokonanych w okresie 1995 – 2006 obniżek stawek podatku akcyzowego są bezpośrednio widoczne w zmianach rozmiarów „szarej strefy”<sup>58</sup>. S. Cichocki zauważył, że wydaje się, iż zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych miały wpływ na rozmiary „szarej strefy”, przy czym największe znaczenie miały zmiany w ulgach – ich likwidacja (a dla niektórych ulg dokonana wcześniej zmiana sposobu odliczania od dochodu/podatku) mogły prowadzić do wzrostu „szarej strefy”. Dodatkowo pewne znaczenie dla rozmiarów „szarej strefy” miała reforma systemu ubezpieczeń społecznych dokonana 1 stycznia 1999 r. Wprowadzona wtedy składka na ubezpieczenia zdrowotne była w okresie 1999 – 2006 podnoszona kilkukrotnie: w 2006 r. wynosiła 9% podstawy jej wymiaru. Natomiast tylko raz podniesiono wielkość jej odpisu od podatku. W 2006 r. wielkość ta wynosiła 7,75% podstawy wymiaru składki. Różnica między powyższymi wielkościami może zostać uznana za dodatkowe opodatkowanie. Ponadto obciążenie podatników podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz składkami na ubezpieczenia społeczne mierzone efektywną stawką podatkową wzrosło z 14,5% – 20% w okresie 1995 – 1998 do 34% – 40% w okresie 2000 – 2006 r.<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Tamże, s. 11.

<sup>59</sup> Tamże, s. 12



## **ROZDZIAŁ V.**

### **PRZYCZYNY POPEŁNIANIA OSZUSTW PODATKOWYCH**

Jak zauważył B. Hołyst, źródeł przestępczości nie da się sprowadzić do jednej czy nawet dwóch czy trzech przyczyn, bowiem zjawiska przestępcze są wynikiem oddziaływania olbrzymiej mnogości alternatywnie zbieżnych determinant<sup>1</sup>. Jeżeli w związku z określoną kombinacją czynników egzogennych częstość występowania zachowań przestępczych u danej jednostki jest istotnie wyższa niż u innej jednostki, wówczas taką sytuację nazywa się sytuacją kryminogenną. Jeżeli jednostka z określoną kombinacją czynników endogennych wkracza częściej na drogę przestępczą, niż jednostka tych cech nie mająca, to mówi się wówczas o takiej jednostce, jako o wyróżnionym na podstawie tych czynników podmiocie kryminogennym<sup>2</sup>. Syndrom obejmujący wszystkie wyróżnione cechy sytuacji, jak i cechy podmiotu, B. Hołyst zaproponował nazwać ogólnym syndromem przestępczości, a prawdopodobieństwo występowania zachowań przestępczych, gdy spełnione są wszystkie założone w takim syndromie warunki, ogólnym potencjałem przestępczości<sup>3</sup>.

Na popełnianie oszustw podatkowych wpływa szereg przyczyn, które w dalszej części pracy zostały podzielone na socjologiczne, psychologiczne i etyczne, ekonomiczne oraz techniczne. Podział ten nie delimituje przyczyn w sposób ścisły, ponieważ pomiędzy nimi zachodzi nakładanie się czynników, zwłaszcza w sferze społecznej oraz psychologicznej i etycznej.

#### **1. Przyczyny socjologiczne**

Dla wyjaśnienia przyczyn popełniania oszustw podatkowych celowe wydaje się sięgnięcie do klasycznych doktryn, wypracowanych w nauce kryminologii, przede wszystkim w ramach nurtu socjologicznego. Przystępczość bowiem jest

---

<sup>1</sup> B. Hołyst, *Kryminologia*, Warszawa 2007, s. 1151.

<sup>2</sup> Tamże, s. 1152.

<sup>3</sup> Tamże, s. 1153.

zjawiskiem społecznym. Kryminologia jest nauką o przestępstwie i przestępcy, o objawach i przyczynach przestępczości i innych związanych z nią zjawiskach patologii społecznej oraz ich zapobieganiu, a także o funkcjonowaniu systemu sprawiedliwości karnej<sup>4</sup>. Wśród jej działów wyróżnia się m.in. etiologię kryminalną, koncentrującą się na badaniach czynników przyczynowych przestępczości<sup>5</sup> w tym czynników o charakterze społecznym.

Jednym z założeń, wysuwanych w literaturze socjologicznej, jest teoria anonii, którą zawdzięczamy E. Durkheimowi. Przeciętnemu człowiekowi potrzebne są do poruszania się w życiu wskazówki, normy, których należy przestrzegać. Przeciętny człowiek chciałby być „w porządku”, mieć czyste sumienie, do czego jest potrzebny kodeks norm, których można by wyuczyć się, a następnie przestrzegać. Brak takiego kodeksu prowadzi do niepewności i może spowodować skłonność ku zachowaniom dewiacyjnym, co do innych norm ciągle obowiązujących, tych zwłaszcza, o których mowa jest w kodeksach karnych<sup>6</sup>. Należy wskazać na koncepcję R. K. Mertona, w której centralne są dwa pojęcia: struktura społeczna (*social structure*), która określa miejsce jednostek i grup w społeczeństwie i ich wzajemne podporządkowanie oraz struktura kulturowa (*cultural structure*), czyli społecznie sankcjonowane cele i środki mające służyć realizacji tych celów<sup>7</sup>. Jednostka internalizuje te wytwory kultury, przy czym E. K. Merton wyróżnił pięć typów indywidualnego przystosowania:

1) konformizm (*conformity*) – występuje wówczas gdy jednostka zinternalizowała kulturowo określone cele i środki, przy czym ten typ jest najczęstszy wśród grup społecznych, które mają realne możliwości (m.in. zawodowe, finansowe), aby z powodzeniem realizować te cele przy użyciu społecznie akceptowanych środków, a jednocześnie najwięcej do stracenia w wypadku odrzucenia usankcjonowanych środków;

2) rytualizm (*ritualism*) – odrzucenie przekonania o potrzebie osiągania celów wyznaczonych przez kulturę, obniżenie poziomu aspiracji, przy jednoczesnej silnej internalizacji społecznie aprobowanych sposobów do dochodzenia do tych celów; jednostka zadawała się ścisłym przestrzeganiem norm postępowania, a sam cel jest dla tej jednostki istotny sam w sobie, niezależnie od tego czy prowadzi do realizacji środków, bowiem jednostka nie wierzy, aby udało się jej zrealizować usankcjonowane cele w legalny sposób, nie sięga jednak po nielegalne środki;

3) innowacja (*innovation*) – jednostka silnie zinternalizowała cele, przy jednoczesnym odrzuceniu społecznie akceptowanych sposobów służących ich osią-

<sup>4</sup> B. Hołyst, *Kryminologia*, Warszawa 2007, s. 46.

<sup>5</sup> Tamże.

<sup>6</sup> B. Hołyst, *Socjologia kryminalistyczna*, Tom I, Warszawa 2007, s. 112-113.

<sup>7</sup> A. Siemaszko, *Spoleczna geneza przestępczości. Wokół teorii zróżnicowanych powiązań*, Warszawa 1979, s. 209-210.



ganiu; w tym wypadku ludzie realizują wartości przyjęte w społeczeństwie, lecz czynią to za pomocą nielegalnych środków.

4) wycofanie się (*retreatism*) – jednoczesne odrzucanie zarówno celów, jak i środków; pojawia się wtedy, gdy co najmniej niektóre cele i środki zostały zinternalizowane, lecz środki te zawiodły lub są nieosiągalne; wycofanie się jest oznaką kapitulacji w obliczu życiowych niepowodzeń;

5) bunt (*rebellion*) – jest to także odrzucenie celów i środków przy jednoczesnym wprowadzaniu nowych celów i nowych środków służących do realizacji; w takim wypadku następuje adaptacja do struktury społeczno – kulturowej, ale jej generalne zanegowanie<sup>8</sup>.

Zachowanie dewiacyjne stanowi symptom niezgodności („*dissociation*”) między kulturowo zdefiniowanymi aspiracjami (celami), a wyznaczonymi strukturą społeczną możliwościami realizacji tych aspiracji<sup>9</sup>. Należy przy tym zauważyć, że dwa pierwsze typy nie powodują w sposób oczywisty zachowań dewiacyjnych. W przypadku wycofania się przestępstwa mają charakter przypadkowy i nieinstrumentalny np. związane z alkoholizmem czy włóczęgostwem. Najbardziej przestępczorodnym typem adaptacji jest innowacja. Wskazać tu można, iż jedną z wartości wyznawanych w społeczeństwie jest sukces, rozumiany jako osiągnięcie wysokiej pozycji społecznej, mierzonej wielkością zdobytego majątku; wytworzyło się przy tym zjawisko, które można określić jako kult sukcesu, tego typu filozofia życiowa stać się może łatwo dość wygodnym usprawiedliwieniem dla wszelkich poczynañ, które pozwolą ten cel zrealizować, nawet takich, które byłyby niezgodne z obowiązującymi normami<sup>10</sup>. Jak wskazał R. K. Merton, wobec jednostek ulokowanych na niższych szczeblach struktury społecznej kultura stawia wymagania nie do pogodzenia, z jednej strony żąda się, by poczynania swoje orientowali na widoki wielkiego bogactwa, z drugiej strony odmawia się im faktycznych szans osiągnięcia tego celu drogą instytucjonalną. Zachowania dewiacyjne zachodzą na szeroką skalę wtedy, kiedy system wartości kulturowych wynosi faktycznie ponad wszystko inne pewne wspólne cele sukcesu dla całego społeczeństwa, podczas gdy struktura społeczna ogranicza albo całkowicie

<sup>8</sup> Zob. **R.K. Merton**, *Teoria socjologiczna i struktura społeczna*, Warszawa 2002, s. 197-224; zob. także m.in. **A. Siemaszko**, *Společna...*, s. 209-213, **Tenże**, *Granice tolerancji. O teoriach zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1993, s. 34-45; **B. Holyst**, *Kryminologia*, op.cit., s. 1112-1113, **A. Gaberle**, *Patologia społeczna*, Warszawa 1993, s. 87-88; **J. Blachut**, **A. Gaberle**, **K. Krajewski**, *Kryminologia*, Gdańsk 2006, s. 108-110; **K. Cygielska**, *Przegląd teorii* [w:] **A. Podgórecki** (red.) *Zagadnienia patologii społecznej*, Warszawa 1976, s. 97-98; **I. Pospiszyl**, *Patologie społeczne*, Warszawa 2010, s. 29-32.

<sup>9</sup> **L. Tyszkiewicz**, *Kryminologia (zarys systemu)*, Katowice 1983, s. 228.

<sup>10</sup> **A. Słaboń** [w:] R. Dyonizak, A. Słaboń, *Patologia życia gospodarczego. Aspekty socjologiczne*, Kraków 2001, s. 26-27.

zamyka dostęp do uznanych sposobów osiągania tych celów znacznej części tego społeczeństwa<sup>11</sup>. Innowacja występuje we wszystkich warstwach społecznych, przy czym w wyższych warstwach społecznych przejawia się głównie w postępczości typu white-collar<sup>12</sup>. Patologię w obrębie rozwoju gospodarczego można traktować jako usiłowanie realizacji społecznie akceptowanych celów i wartości za pomocą niedozwolonych środków, tzn. *sui generis* innowację<sup>13</sup>. Innowacja jest szczególnie często wybierana w społeczeństwach przemian, tam gdzie kładzie się nacisk na osiągnięcie sukcesu („robienie kariery po trupach”), albo tam gdzie mamy do czynienia z dużą destabilizacją społeczną, kryzysem, ale także rozwojem, wreszcie tam, gdzie regulacje prawne nie nadążają za rzeczywistością społeczną (np. sprawa Art-B)<sup>14</sup>.

Koncepcja ta, zwana teorią anomii, tzn. załamania się kulturowej struktury zachodzącej w szczególności wtedy, gdy pojawi się ostry rozdźwięk między kulturowymi celami i normami, a wyznaczonymi przez strukturę społeczną możliwościami zgodnego z nimi działania członków grupy<sup>15</sup>, zakłada istnienie wspólnych celów i środków dla społeczeństwa. Jednakże jak wskazał E. Lemert jednostka w nowoczesnym pluralistycznym społeczeństwie, jest naciskana przez wymagania różnych grup, a zachowanie – konformistyczne lub dewiacyjne, jest wypadkową tych nacisków<sup>16</sup>. Wątpliwe jest, czy rzeczywiście „kulturowo określone cele” są identyczne dla wszystkich warstw społecznych<sup>17</sup>.

Jak wskazał T. Sellin, społeczeństwo stanowi konglomerat różnych kultur, grup i społeczności: etnicznych, terytorialnych, warstwowych, pokoleniowych, hołdujących odmiennym wartościom i przestrzegających innych norm postępowania, a naturalnym skutkiem zróżnicowania społecznego jest konflikt kultur. To co w jednej grupie traktowane jest jako zachowanie dewiacyjne, w innej grupie o innej kulturze może być tolerowanym lub nawet zalecanym sposobem postępowania<sup>18</sup>. Konflikt kultur może mieć przy tym charakter zewnętrzny, ale także i wewnętrzny, tzn. rozgrywający się w psychice jednostki, który ma miejsce wówczas gdy jednostka przyswaja normy zachowań pochodzące z różnych źródeł, których wartości i zachowania pozostają ze sobą w sprzeczności<sup>19</sup>.

<sup>11</sup> R.K. Merton, *Teoria...*, s. 211.

<sup>12</sup> A. Siemaszko, *Granice...*, s. 37.

<sup>13</sup> A. Słaboń [w:] R. Dyonizak, A. Słaboń, ..., s. 40.

<sup>14</sup> I. Pospiszyl, *Patologie...*s. 31.

<sup>15</sup> L. Tyszkiewicz, *Kryminologia ...*, s. 228.

<sup>16</sup> K. Cygielska, *op.cit.*, s. 99.

<sup>17</sup> A. Gaberle, *Patologia...*, s. 88.

<sup>18</sup> T. Sellin, *Culture Conflict and Crime*, New York 1938, s. 66 cyt za A. Siemaszko, *Granice...*, s. 83.

<sup>19</sup> A. Siemaszko, *Granice...*, s. 84-85.

Wskazać w związku z tym należy na teorię zróżnicowanych powiązań E.H. Sutherlanda<sup>20</sup>. W drugiej wersji tej teorii autor ten zawarł dziewięć twierdzeń:

- 1) zachowanie przestępcze jest zachowaniem wyuczonym;
- 2) uczenie się zachowania przestępczego następuje w toku interakcji z innymi osobami w procesie komunikowania się;
- 3) znaczna część procesu uczenia się zachowania przestępczego odbywa się w obrębie grup pierwotnych;
- 4) uczenie się zachowania przestępczego obejmuje zarówno techniki popełniania przestępstw, jak i konkretne kierunki motywacji, dążeń, racjonalizacji i postaw;
- 5) uczenie się konkretnych kierunków motywacji i dążeń jest wynikiem takiego sposobu definiowania norm prawnych, który sprzyja bądź nie sprzyja naruszaniu ich;
- 6) jednostka staje się przestępcą wskutek nadwyżki definicji sprzyjających naruszaniu prawa nad definicjami niesprzyjającymi naruszania prawa;
- 7) zróżnicowane powiązania mogą się różnić częstotliwością, czasem trwania, uprzedniością i intensywnością;
- 8) proces uczenia się zachowania przestępczego poprzez powiązania z wzorami zachowań przestępczych i nieprzestępczych obejmuje te same mechanizmy, co każde inne uczenie się;
- 9) chociaż zachowanie przestępcze jest wyrazem ogólnych potrzeb i wartości, nie można go nimi wyjaśnić, gdyż zachowanie nieprzestępcze jest wyrazem takich samych potrzeb i wartości.

Warte podkreślenia przy tym jest, iż wzmocnienia płynące ze środowiska nie są konieczne do wyuczenia się zachowania przestępczego. Z badań nad przestępczością *white collar* wynika bowiem, że sprawcy tego typu przestępstw nie mieli z reguły kontaktów z wzorami zachowań przestępczych przed podjęciem tego procederu, bowiem byli to z reguły ludzie pochodzący z konformistycznych środowisk, cieszący się nienaganną reputacją. Jednak zdarzały się także przypadki doskonale pasujące do schematu uczenia się zachowań przestępczych np. rozpowszechnianie się praktyk mafijnych w niektórych kołach biznesu<sup>21</sup>. Ponadto pojawienie się nowego rodzaju przestępstwa lub nowej techniki jego dokonywania, traktować można jako swoistą „innovację”, znajdującą swoich naśladowców. Na tej podstawie przestępstwa „spektakularne” oraz „nowatorskie” traktować można jako sygnał ukierunkowujący aktywność innych podmiotów<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Zob. w szczególności: **A. Siemaszko**, *Společna...*, **Tenże**, *Granice...*, s. 88-107, **B. Holyst**, *Kryminologia, op. cit.*, s. 1117-1119; **P. Horoszowski**, *Kryminologia*, Warszawa 1965, s. 298-303; **L. Lernell**, *Zarys kryminologii ogólnej*, Warszawa 1978, s. 199-200; **A. Podgórecki**, *Patologia życia społecznego*, Warszawa 1969, s. 322.

<sup>21</sup> **A. Siemaszko**, *Granice...*, s. 116.

<sup>22</sup> **A. Słaboń** [w:] R. Dyonizak, A. Słaboń, *Patologia...*, s. 60.

i dochodzi do uczenia się zachowań przestępczych, co stanowi jedną podstaw teorii E. Sutherlanda. Należy wskazać tu na tzw. efekt spiralny w przypadku tej przestępczości. Można powiedzieć, że jeżeli jest przekonanie o powszechności nadużyć gospodarczych (a wydaje się że takie przekonanie jest powszechne), w tym oszustw podatkowych, w środowiskach biznesowych występuje nadwyżka definicji sprzyjających naruszaniu prawa nad definicjami niesprzyjającymi naruszania prawa, jak to ujmował E. Suherland.

Generalnie rzecz biorąc w kulturowych i strukturalnych koncepcjach dewiacji przyjmowane jest milczące założenie, że człowiek nie ma naturalnych koncepcji dewiacyjnych. Teorie te zakładają, że naturalną skłonnością człowieka są zachowania konformistyczne, przy czym jest albo generalnie konformistyczna (np. Merton) lub też jest konformistyczna wobec specyficznego systemu normatywnego, który nie jest systemem powszechnie uznanym i obowiązującym, dlatego jest przez ów dominujący system określana za dewiacyjną, choć cecha dewiacyjności jest relatywna (np. Sutherland)<sup>23</sup>. Teorie te są oparte o paradygmat socjalizacyjny, główna przyczyna dewiacji tkwi w internalizacji wartości dewiacyjnych. Wartości te mogą być bezpośrednio przekazywane z kultury, w której dokonała się socjalizacja (teorie przekazu kulturowego), albo pośrednio – przez zróżnicowane powiązania z osobami i grupami dewiacyjnymi (teoria zróżnicowanych powiązań), a wartości prowadzące do dewiacji mogą tworzyć się w społeczeństwie zdeintegrowanym (teorie anomii) albo w sytuacji zderzenia różnych tradycji kulturowych (teorie konfliktu kultur)<sup>24</sup>. Można stwierdzić, że te teorie zostały oparte na koncepcji J. Rousseau, w której zakładano skrajną plastyczność natury człowieka tzn. dobry dzikus uległ degeneracji, alienacji lub deprawacji pod wpływem środowiska mającego charakter fizyczny, jak i charakter społeczno-kulturowy i duchowy<sup>25</sup>.

Z innego założenia, niż teorie anomii czy zróżnicowany powiązań wychodzą teorie kontroli społecznej. Pierwszym z centralnych założeń jest stwierdzenie, iż człowiek jest istotą niemoralną, ludzie zawsze mają „uzasadnione powody” by popełniać przestępstwa, zachowanie dewiacyjne nie wymaga zatem wyjaśnienia. Drugim założeniem jest, że należy zatem wyjaśniać konformizm, a nie dewiację. W kierunku kontroli bowiem nie chodzi o odpowiedź na pytanie, dlaczego ludzie popełniają przestępstwa, ile o odpowiedź na pytanie dlaczego jednak większość ludzi przestępstw nie popełnia. Trzecim zaś założeniem jest stwierdzenie

<sup>23</sup> A. Siemaszko, *Teorie kontroli społecznej – od Dukheima do Hirshiego* [w:] J. Kwaśniewski (red.), *Spoleczna kontrola zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1989, s. 44.

<sup>24</sup> Z. Welcz, *Teorie reakcji społecznej a teorie kontroli społecznej* [w:] J. Kwaśniewski (red.), *Spoleczna kontrola zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1989.

<sup>25</sup> D. Szabo, *Kryminologia i polityka kryminalna*, Warszawa 1987, s. 31.

braku jakichś szczególnych sił motywujących ludzi do zachowania dewiacyjnego, które jest naturalne, a przyczyną dewiacji jest osłabienie któregośkolwiek ogniwa systemu kontroli<sup>26</sup>. W tym ujęciu to konformizm, a nie dewiacja wymaga uczenia się<sup>27</sup>. Teoriom kontroli społecznej wspólne jest twierdzenie, że dewiację umożliwia niezdolność społeczeństw lub grup do zapobiegania jej pojawianiu się. Teorie kontroli akcentują znaczenie zewnętrznych i wewnętrznych sił utrzymujących jednostkę w ramach konformizmu wobec norm. Konformizm wobec norm można zapewnić przez nadzór i kontrolę, których osłabnięcie sprzyja dewiacjom<sup>28</sup>. Teorie te są zbliżone do koncepcji E. Burke'a, którego charakter jest skażony przez „grzech pierworodny”, który na skutek dziedzictwa wywodzącego się ze świata zwierząt kładzie się cieniem na wszystkie działania<sup>29</sup>.

Na szczególną uwagę zasługuje w tym wypadku koncepcja T. Hirschiego, której centralnym stwierdzeniem jest twierdzenie „jednostka może (*is free*) dokonywać czynów przestępnych, ponieważ jej więzi z porządkiem zostały w pewnej mierze załamane”<sup>30</sup>. Autor wyróżnia cztery komponenty więzi jednostki ze społeczeństwem:

1) przywiązanie (*attachment*); powiązania osobiste – emocjonalna więź jednostki z jej najbliższym otoczeniem społecznym, co z kolei implikuje konieczność liczenia się z opinią owych „istotnych innych”; osoby, z których zdaniem jednostka się liczy obligują ją do konformizmu wobec norm uważanych za powszechnie obowiązujące<sup>31</sup>

2) zobowiązanie (*commitment*)<sup>32</sup> – konformizm wynika także z chłodnej kalkulacji zysków i strat; konformizm musi się opłacać, dewiacja musi natomiast przynosić straty. Groźba utraty pracy, pozycji społecznej, prestiżu, groźba ośmieszenia się, skutecznie powstrzymuje ludzi od dewiacji;

<sup>26</sup> A. Siemaszko, *Granice...* s. 203-205.

<sup>27</sup> F. I. Nye, *Family relationships and delinquent behavior*, New York 1958, s. 5 cyt. za A. Kossowska, *Funkcjonowanie kontroli społecznej. Analiza kryminologiczna*, Warszawa 1992, s. 56; jest to odmienny całkowicie pogląd od E. Sutherlanda, który wskazywał na uczenie się zachowań przestępczych.

<sup>28</sup> Z. Welcz, *Teorie...*, s. 34.

<sup>29</sup> D. Szabo, *Kryminologia...*, s. 31.

<sup>30</sup> T. Hirschi, *Causes of Delinquency*, Berkley 1969, s. 3 cyt. za B. Hołyst, *Kryminologia*, *op.cit.*, s. 1124.

<sup>31</sup> A. Kossowska, *Funkcjonowanie...*, s. 60.

<sup>32</sup> A. Siemaszko, *Granice...*, s. 239, tłumaczy „commitment” jako zaangażowanie, natomiast B. Hołyst, *Kryminologia*, *op. cit.*, s. ..., oraz za B. Hołystem I. Pospiszyl, *Patologie...*, s. 45 jako zobowiązanie, natomiast „involment”, tłumaczone przez A. Siemaszkę jako zaabsorbowanie, B. Hołyst i I. Pospiszyl tłumaczą jako „zaangażowanie”; w niniejszej pracy przyjmuję tłumaczenie zaproponowane przez B. Hołysta, które, jak wskazała I. Pospiszyl, lepiej oddaje ducha tych pojęć.

3) zaangażowanie (*involvement*) – ludzie, którzy wybierają konformistyczną linię postępowania, przejawiają konformistyczne motywacje, mają konformistyczne aspiracje, zatem niejako są zmuszeni automatycznie angażować czas i energię w ten typ aktywności; jednostka poświęca w tak znacznie czas i energię na zachowania konformistyczne, że brak jej czasu i energii na popełnianie czynów niezgodnych z normami. Pojawia się tu bilans korzyści i strat, jakie płyną dla jednostki z podjęcia działań przestępnych, który jest możliwy dopiero w sytuacji, gdy jednostka jest zaangażowana w coś ważnego, dba o jakieś dobra, które mogłaby stracić na skutek popełnienia przestępstwa<sup>33</sup>;

4) przekonanie (*belief*) o konieczności przestrzegania norm społecznych. W ujęciu Hirschiego, jeżeli przekonanie jednostki o zasadności moralnej norm słabnie, to zwiększa się prawdopodobieństwo zachowania dewiacyjnego. Słabnięcie przekonania o konieczności przestrzegania norm jest pochodną osłabienia więzi z konformistycznym porządkiem<sup>34</sup>.

W ujęciu A. Raissa przestępczość stanowi zachowanie będące konsekwencją złego funkcjonowania kontroli wewnętrznej (*personal control*), tzn. zdolności jednostki do powstrzymywania się od takiego sposobu zaspokajania potrzeb, który pozostaje w konflikcie z normami i regułami działania w społeczeństwie oraz kontroli społecznej zewnętrznej (*social control*), rozumianej jako zdolność grup społecznych do egzekwowania zachowań zgodnych z normami i regułami<sup>35</sup>.

Kontrola wewnętrzna przybiera częściowo charakter kontroli poznawczej, związanej ze świadomym podejmowaniem decyzji, częściowo zaś wiąże się z mechanizmami niekontrolowanymi świadomie, określanymi niekiedy mianem regulacji spontanicznej, co z reguły prowadzi do postępowania według najprostszego programu, najszybciej realizującego upragnioną wartość. Regulacja emocjonalna polega na uczeniu zachowań przynoszących korzyści oraz na unikaniu zachowań przynoszących stany odczuwalne jako ujemne, co prowadzi nierzadko do naśladowania zachowań tych ludzi lub grup, które osiągnęły pożądane wartości<sup>36</sup>. Jednostka funkcjonująca w warunkach przestępczości gospodarczej przestaje kontrolować swoje własne zachowanie, tzn. zaczyna zachowywać się w sposób bezrefleksyjny i usuwać ze świadomości niewygodne fakty. Zauważa, zapamiętuje i włącza do systemu własnej wiedzy te zjawiska, które uważa za korzystne, natomiast to, co mogłoby uświadamiać mu fakt uczestniczenia w działalności przestępnej, zostaje tłumione i niewłączane do systemu wiedzy. Człó-

<sup>33</sup> M. Szczepaniec, *Teoria ekonomiczna w prawie karnym*, Warszawa 2012, s. 155.

<sup>34</sup> A. Siemaszko, *Granice...*, s. 244-245.

<sup>35</sup> Zob. A. Reiss, *Delinquency as the failure of personal and social controls*, American Sociological Review, 1951 nr 16, s. 196-207, A. Kossowska, *Funkcjonowanie...*, s. 57.

<sup>36</sup> B. Hołyst, *Psychologia kryminalistyczna*, Warszawa 2009, s. 498.



wiek świadomie podejmujący działania przestępne może również podejmować umysłowy wysiłek tworzenia argumentacji intelektualnej, która uzasadniałaby dokonany przez niego wybór<sup>37</sup>.

Nasilanie się zjawisk z obszaru patologii życia gospodarczego świadczy, że przestają działać pewne hamulce wmontowane w system społeczny, które nie dopuszczają do wystąpienia niektórych rodzajów działań. W ramach tego procesu następują przekształcenia w zakresie przekonań, przyjmowanych w sposób bezrefleksyjny w procesie socjalizacji np. znika wiara w nieuchronność kary; podział na „dobro” i „zło” staje się względny; traci swą wartość przekonanie, że dobro zostaje nagrodzone, a zło ukarane; wartości materialne przestają być traktowane jako coś mniej ważnego w porównaniu z duchowymi; widoczny staje się brak lęku przed infamią<sup>38</sup>.

Należy przy tym pamiętać, że podjęcie działań niezgodnych z obowiązującymi w danej zbiorowości normami, w tym prawnymi wymaga zneutralizowania tychże norm. Neutralizacja norm umożliwia „behawioralne naruszanie” norm przy jednoczesnym zachowaniu aprobaty dla nich<sup>39</sup>. G.M. Sykes, M. Matza wyodrębnili pięć technik neutralizacji, umożliwiających jednostce podjęcie zachowania sprzecznego zobowiązującymi normami<sup>40</sup>:

1) kwestionowanie (zaprzeczenie) odpowiedzialności (*the denial of responsibility*) – jednostka uznaje, że czynniki zewnętrzne skłaniają ją do podjęcia określonych działań niezgodnych z obowiązującymi normami;

2) kwestionowanie (zaprzeczenie) bezprawia (*the denial of injury*) – pomniejsza się znaczenie szkody;

3) kwestionowanie krzywdy, inaczej zaprzeczenie ofiary (*the denial of victim*) – uznaje się, że ofiara zasłużyła sobie na to, co ją spotyka lub że nikt nie będzie poszkodowany, ponieważ trudno ustalić kto poniesie stratę w wyniku danego czynu;

4) potępienie potępiających (*the condemnation of the condemners*) – przyjmuje się, że wszyscy są nieuczciwi i dlatego ci, którzy potępiają dane postępowanie, kierują się w istocie nieuczciwymi motywami, tyle że starannie ukrywany;

<sup>37</sup> Tamże, s. 499.

<sup>38</sup> A. Słaboń [w:] R. Dyonizak, A. Słaboń, *Patologia...*, s. 38.

<sup>39</sup> A. Siemaszko, *Granice...*, s. 188.

<sup>40</sup> G.M. Sykes, M. Matza, *Techniques of Neutralisation: A Theory of Delinquency*, American Sociological Review 1957, vol. 22, s. 667-669 zob. także m.in. B. Holyst, *Socjologia kryminalistyczna*, Tom 2, Warszawa 2007, s. 517; Tenże, *Psychologia kryminalistyczna*, Warszawa 2009, s. 489-490; A. Siemaszko, *Granice...*, s. 187-194; J. Blachut, A. Gaberle, K. Krajewski, *Kryminologia*, op.cit, s. 125-126, A. Słaboń [w:] R. Dyonizak, A. Słaboń, *Patologia życia gospodarczego. Aspekty socjologiczne*, Kraków 2001, s. 20; I. Pospiszył, *Patologie...*, s. 33-35.



5) powoływanie się na wyższe racje (*the appeal to higher loyalty*) – łamanie normy usprawiedliwia się mniejszym złem, tzn. koniecznością obrony wartości cenionych wyżej.

Zgodnie z tą koncepcją mamy do czynienia z procesem poznawczym wpływającym na zwrotnie na podejmowane działania, a zmiany dokonujące się w obrębie systemów wartości stanowią w znacznej mierze następstwo zmian poznawczych<sup>41</sup>. Podnieść należy, że katalog ten nie jest zamknięty, bowiem można powoływać się na:

6) nieuchronność zdarzenia – to zdarzyłoby się niezależnie od zachowania; a także wskazać należy na techniki neutralizacji specyficzne dla przestępczości gospodarczej:

7) bezsensowność prawa – prawo krępujące działalność gospodarczą jest zbędne lub niesprawiedliwe;

8) odebranie należnego – zasłużyło się na coś więcej, niż otrzymuje się za swoją pracę;

9) wszyscy to robią – naruszenie prawa nie jest złamaniem powszechnie obowiązujących norm<sup>42</sup> oraz przekonanie, że wszyscy inni popełnialiby przestępstwa, gdyby mogli i potrafili to zrobić<sup>43</sup>.

Opisywane techniki neutralizacji wiążą się z jednym z wyróżnianych mechanizmów obronnych osobowości, a mianowicie racjonalizacją, która stanowi proces myślowy, polegający na doborze faktów mogących służyć jako przesłanki mniejsze, do uzasadnienia uprzednio przyjętej konkluzji<sup>44</sup>. Można tu wyróżnić kilka postaci tej racjonalizacji, np. szukanie winy w sytuacji zewnętrznej lub w innych ludziach, czynienie wyjątku, odwoływanie się do konieczności, czy też odwoływanie się do określonych zasad czy idei<sup>45</sup>.

Podkreślenia przy tym wymaga występowanie tzw. efektu spiralnego przestępczości gospodarczej, polegającego na tym, że jeżeli jakiś podmiot działalności gospodarczej umniejsza swoje koszty posługując się oszukańczymi machinacjami (np. oszustwami podatkowymi), dzięki którym uzyskuje korzystniejszą pozycję wśród innych podmiotów, to może to skłonić innego konkurującego z nim uczestnika do podobnego działania<sup>46</sup>. Jak retorycznie pyta się A. Siemaszko, czyż bo-

<sup>41</sup> B. Hołyst, *Socjologia...*, t. 2 s. 517.

<sup>42</sup> J. Blachut, A. Gaberle, K. Krajewski, *Kryminologia, op.cit.*, s.126.

<sup>43</sup> Z. Lasocik, *Przestępca zawodowy*, Archiwum Kryminologii 2001-2002 t. XXVI, s. 34.

<sup>44</sup> Zob. H. J. Grzegółowska-Klarkowska, *Mechanizmy obronne osobowości*, Warszawa 1986, s. 169.

<sup>45</sup> Zob. P. Symonds, *The dynamic of human adjustment*, New York 1946, cyt. za H. J. Grzegółowska-Klarkowska, *Mechanizmy...*, s. 169-173.

<sup>46</sup> G. Grabarczyk, *Przestępczość gospodarcza na tle przemian ustrojowych w Polsce*, Toruń 2002, s. 29.

wiem – przykładowo – przedsiębiorca płacący uczciwie wszystkie podatki może być konkurencyjny wobec swych kolegów z branży, którzy zatrudniają pracowników „na czarno”, uchylają się od płacenia podatku dochodowego i podatku VAT, a nadto powiedzmy, wytwarzają towary z przemycanych, a przez to znacznie tańszych surowców<sup>47</sup>?

Effekt spiralny, wzmagający szerzenie się przestępczości gospodarczej, należy do samorodnych czynników kryminogennych, tkwiących w samym zjawisku tej przestępczości, ale zasięg jego oddziaływania ogranicza się do środowiska ludzi interesu. Fakt bowiem, że jakiś podmiot działalności gospodarczej dzięki przestępczym machinacjom, polegającym chociażby na oszustwach podatkowych, umniejszając koszty swoich przedsięwzięć zyskuje szczególnie korzystną pozycję wśród konkurentów, jest w stanie skłonić do sięgania po takie środki tylko konkurującego z nim uczestnika obrotu. Innym wyjściem dla niego jest wycofanie się z danej branży lub całkowicie z działalności gospodarczej<sup>48</sup>.

Jak wskazuje J. Coleman w przestępczości gospodarczej najbardziej powszechną techniką jest zaprzeczenie krzywdy, osoby zaangażowane w przestępczości gospodarczej, uważają że ich działania nie zaszkodzą nikomu, a ponadto stwierdzenie że wszyscy to robią jest wzmacniane przez stwierdzenie, iż w takiej sytuacji należałoby ukarać wszystkich<sup>49</sup>.

W subkulturach ludzi związanych z interesem popularna jest idea, iż państwo jest ofiarą bezosobową i to ofiarą, która nie ponosi żadnych szkód<sup>50</sup>. W ocenie A. Bałandynowicza, państwo ponosi również część odpowiedzialności za ten stan rzeczy, ponieważ kreuje przestrzeń dla neutralizacji i racjonalizacji zachowań nielegalnych przez tworzenie prawa i przepisów tak niejasnych, że menedżerom zaangażowanym w walkę konkurencyjną trudno jest zauważyć granicę pomiędzy legalnością i nielegalnością<sup>51</sup>.

W tym wypadku można mówić o kryminogennym, niejako wtórnie, zjawisku przestępczości, charakteryzującej się brakiem przemocy oraz temu, że ofiar tej przestępczości nie można skonkretyzować, co sugeruje, że są to przestępstwa bez ofiar<sup>52</sup>.

<sup>47</sup> A. Siemaszko, *Zamiast posłowania. Kilka uwag na temat przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Przestępczość gospodarcza. Doświadczenia europejskie i amerykańskie*, pod red. A. Siemaszki, Warszawa 1995, s. 180.

<sup>48</sup> O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa 1994, s. 50.

<sup>49</sup> J. Coleman, *Toward an Integrated Theory of White-collar Crime*, *American Journal of Sociology* 1987 nr 93 s. 411

<sup>50</sup> A. Bałandynowicz, *System kontroli przestępczości gospodarczej*, *Prok. i Pr.* 2004 nr 9, s. 28.

<sup>51</sup> Tamże.

<sup>52</sup> O. Górniok, *Przestępczość...*, s. 46-47; nie jest to przestępstwo bez ofiar *sensu stricte*, przez które rozumie się akt dobrowolnej wymiany między osobami dorosłymi, silnie pożądanymi,

Ofiara, nie będąca tworem zindywidualizowanym nie wywołuje współczucia i zrozumienia poniesionej szkody<sup>53</sup>. Często członkowie społeczeństwa, zdają sobie sprawę, że pośrednio oni są ofiarami oszustw podatkowych<sup>54</sup>.

Należy zauważyć, że tego rodzaju sposoby racjonalizacji zachowań przestępczych mogą znaleźć zastosowanie także w odniesieniu do sprawców, którzy działają w imieniu zbiorowego podmiotu gospodarczego, najczęściej spotykane sposoby to: powoływanie się na konieczność ratowania firmy, brak odpowiednich regulacji chroniących i promujących działalność małych przedsiębiorstw, czy powszechność „obchodzenia” bądź łamania prawa. Wysuwane przez sprawców argumenty na rzecz obrony przed potępieniem społecznym i prawnym przenikają do całej zbiorowości, co może skutkować przeobrażeniami struktury aksjologicznej określonego środowiska<sup>55</sup>. Powoduje to, że proces neutralizowania obowiązujących norm społecznych widoczny jest nie tylko w skali zachowań jednostkowych, lecz dokonuje się także w skali makrosocjalnej, różnego typu grupy nacisku proponują innym członkom społeczeństwa gotowe wzory uzasadnień, pozwalając na przezwycięzenie oporów wiążących się z łamaniem zinternalizowanych norm i wartości<sup>56</sup>. Znajduje to swoje odzwierciedlenie w sferze językowej, bowiem używanie eufemizmów pozwala łatwiej pogodzić się z nieaprobowanymi społecznie zachowaniami np. określenie „gra z fiskusem” oznacza faktycznie oszustwa podatkowe<sup>57</sup>. Można przypuszczać, jak zauważyli A. Kosewska i M. Kosewski, iż po pewnym okresie „treningu” w stosowaniu technik neutralizacyjnych zapewniają one względnie integralny obraz siebie i pozytywną samoocenę i niwelują różnice pomiędzy przestępcami a nieprzestępcami w tym względzie<sup>58</sup>. Naruszenie istniejących norm i wartości nawet przez tzw. porządných obywateli jest więc możliwe, nie dlatego że wartości te przestały mieć znaczenie w życiu jednostki, ale dlatego że potrafiła ona je zneutralizować wiarygodnym usprawiedliwieniem, co pozwala zachowywać się patologicznie bez kosztów psychicznych w postaci dysonansu moralnego<sup>59</sup>.

lecz zakazanych, dóbr lub usług.

<sup>53</sup> **J. Karaźniewicz**, *Bankowe oszustwo kredytowe. Aspekty normatywne, kryminologiczne i politycznokryminalne*, Toruń 2005, s. 202.

<sup>54</sup> Por. tamże.

<sup>55</sup> Tamże, s. 215.

<sup>56</sup> **A. Słaboń** [w:] R. Dyonizak, A. Słaboń, *Patologia...*, s. 21.

<sup>57</sup> Tamże, s. 27.

<sup>58</sup> **A. Kosewska, M. Kosewski**, *Osobowościowe czynniki zachowań dewiacyjnych. „Dojrzenie” przestępcze i jego terapia* [w:] *Zagadnienia patologii społecznej*, pod red. A. Podgórskiego, Warszawa 1976, s. 259.

<sup>59</sup> **I. Pospiszyl**, *Patologie...*, s. 34.

Sprawia to, że społeczeństwo nie jest w stanie zmobilizować wobec takiej przestępczości mechanizmów obronnych, ze względu na to, że przestępstwa gospodarcze kryje maska legalnej działalności; cele do jakich zmierzają sprawcy są wspólne stosunkowo szerokim kręgom społecznym; środki realizacji tych celów nie wywołują szczególnie negatywnych emocji; sprawcy są silnie zintegrowani; ofiara nie jest skonkretyzowana; następuje zespalanie zjawiska przestępczości z życiem społecznym na jego płaszczyźnie gospodarczej<sup>60</sup>.

Warta zauważenia jest także teoria działań rutynowych M. Felsona, w której zakłada się, że czynnikiem przesądzającym o popełnieniu przestępstwa jest okazja, która pojawia się, kiedy łącznie zachodzą dwie przesłanki: istnieje podatny obiekt ataku oraz nie ma odpowiednich jego „strażników”, pojmowanych jako cały szereg okoliczności, które chronią dany obiekt przed atakiem. Rozmiary przestępczości kształtowane są przez podaż okazji przestępczych<sup>61</sup>. W przypadku oszustw podatkowych, popełnianych poprzez składanie deklaracji samowymiarowych, „okazja” jest oczywista, bowiem obiekt ataku tzn. zobowiązanie podatkowe ujawniane w takiej deklaracji istnieje, dając możliwość jego naruszenia poprzez zaniżenie należności lub narażenie ma bezpodstawny zwrot, natomiast jedynymi „strażnikami” jest możliwość skontrolowania takiej deklaracji, natomiast brak jest „strażników” utrudniających dokonanie takiego zamachu.

Wskazać wypada także na teorię generalnego czynnika genetycznego przestępstwa L. Lernella, zgodnie z którą u genezy każdego (lub niemal każdego) zachowania przestępnego spostrzegamy pozycję nierówności, w której odnajduje siebie jednostka działająca. Tej pozycji odpowiada dążenie do likwidacji, przekroczenia progu lub skompensowania stanu nierówności, tzn. chodzi o tendencję do zneutralizowania ujemnych dla jednostki skutków pozycji nierówności wobec innych<sup>62</sup>. Ten czynnik genetyczny jest widoczny we wszystkich typach zachowania przestępnego o podłożu ekonomicznym, gdzie wchodzące w grę motywacje, jak np. chciwość, chęć posiadania, nie muszą być interpretowane jako immanentne cechy psychiki jednostki, mogą być natomiast rozumiane relatywistycznie, jednostka chce mieć tyle lub więcej od innych, chce żyć na takiej samej lub wyższej stopie niż inni<sup>63</sup>.

<sup>60</sup> H. Egli, *Grundformen der Wirtschaftskriminalität. Fallanalysen aus der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg 1985, s. 33 i n. cyt. za O. Górniok, *Problemy przestępczości gospodarczej w świetle zaleceń Rady Europy*, PiP 1991 nr 9, s. 47.

<sup>61</sup> M. Szczepanec, *Teoria...*, s. 156.

<sup>62</sup> L. Lernell, *Zarys...*, s. 237-238.

<sup>63</sup> Tamże, s. 238-239.

## 2. Przyczyny psychologiczne i etyczne

Większość podatników myśląc o podatkach ogranicza się do trzech aspektów związanych z ich nakładaniem: po pierwsze utożsamia podatek z przymusowym odprowadzaniem do kasy państwa części własnych dochodów, po drugie ocenia podatek w pryzmacie jego efektów ekonomicznych, po trzecie zaś klasyfikuje podatników w zależności od ich ekonomicznej charakterystyki wynikającej z progresywnej skali podatkowej<sup>64</sup>. Należy przy tym zauważyć, że reakcje podatników mają nie tylko, albo nie zawsze, podłoże czysto ekonomiczne, bardzo często są to reakcje uwarunkowane psychologicznie<sup>65</sup>.

Na zachowania podatników wpływać też może mentalność podatkowa<sup>66</sup>, to znaczy postawa lub nastawienie wobec podatków i opodatkowania reprezentowane przez grupę społeczną, z którą się utożsamia i do której należy<sup>67</sup>.

Przyczyną uchylania się od podatków może być egoizm – interes osobisty, błędne wyobrażenie, iż ucieczka przed podatkami nie wyrządza szkody innym osobom, bowiem państwo przez część obywateli jest postrzegane jako bezosobowy twór, z którym jednostka się nie utożsamia, co więcej nie utożsamia z nim żadnej innej osoby<sup>68</sup>. Zachodzą tu mechanizmy opisywane w technikach neutralizacji, które opisali G.M. Sykes i M. Matza.

W Polsce polityka fiskalna po drugiej wojnie światowej, polegająca na hamowaniu sektora prywatnego poprzez stosowanie tzw. domiarów oraz częste zmiany zasad powodowała reakcję obronną, polegającą na ukrywaniu dochodów i majątku, co spotykało się z aprobatą społeczną. Ponadto władza, podobnie jak i państwo, było na przestrzeni dziejów traktowana jako obca i z uwagi na to uchylanie się od obowiązków pochodzących od tej obcej i nieakceptowanej władzy ujmowane było w kategoriach „patriotycznej cnoty”<sup>69</sup>.

<sup>64</sup> J. D. Rosenberg, *The Psychology of Taxes: Why they drives us crazy, and how we can make them sane*, „Virginia Tax Review” Fall 1996 nr 16, s. 170, cyt za T. Lipowski, *Raje...*, s. 33.

<sup>65</sup> R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki i praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 224.

<sup>66</sup> A. Gomulowicz [w:] A. Gomulowicz, J. Malecki, *Podatki ...*, s. 237; zob. także Tenże, *Moralność i mentalność podatkowa*, Glosa 1995 nr 3.

<sup>67</sup> G. Schmolders, *Steuermoral und Steuerbelastung*, Berlin 1932, Tenże, *Finanz- und Steuerpsychologie*, München 1970, s. 89-92, cyt za A. Gomulowicz [w:] A. Gomulowicz, J. Malecki, *Podatki ...*, s. 237.

<sup>68</sup> A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 33.

<sup>69</sup> A. Gomulowicz [w:] A. Gomulowicz, J. Malecki, *Podatki ...*, s. 187; podobne zjawisko można było zauważyć również we Francji bezpośrednio po zakończeniu II wojny światowej. Jak pisał P.M. Gaudemet „można sądzić, że ten duch nieposłuszeństwa zaznaczał się w 1949 r. (...) silniej

Zmiana ustroju i gospodarki nie spowodowała jednak równie szybkiej zmiany postaw obywatelskich<sup>70</sup>.

Istotne są stosunki pomiędzy pracownikami aparatu skarbowego, a podatnikami. Gdy stosunki te mają charakter współpracy i obie strony podejmują wysiłki w celu szybkiego i bezkolizyjnego zrealizowania zobowiązania podatkowego, to zmniejsza się na ogół liczba podatników podejmujących próby unikania podatków. Natomiast gdy w stosunkach pomiędzy pracownikami służb skarbowych, a podatnikami występują elementy antagonizujące, wówczas podatnicy czują się upoważnieni do ucieczki przed podatkiem przy wykorzystaniu wszelkich dostępnych sposobów<sup>71</sup>.

Sklonność do ucieczki przed podatkiem zwiększa również polityka polegająca na tym, że pobrania podatkowe są stosowane nie tylko po to, aby sfinansować obciążenia publiczne, ale również wykorzystuje się je jako określony instrument określonej polityki społecznej czy gospodarczej np. zwielokrotnione opodatkowanie pewnych gałęzi produkcji może służyć ograniczeniu ich znaczenia i rozwojowi innych bardziej użytecznych gałęzi.

Już z samej definicji podatku wynika, iż jest on nieodpłatny, a więc podatnik uiszczający zobowiązanie podatkowe nie powinien nic oczekiwać w zamian, co kłóci się z ludzką naturą, bowiem płacąc zawsze oczekujemy czegoś w zamian. Dlatego ludzie uciekają się do różnych sposobów niepłacenia tej daniny<sup>72</sup>.

Podatnik, który nie zgadza się z prowadzoną przez władze polityką, mającą swoje odzwierciedlenie w prawie i działalności instytucji o charakterze publicznym, który uważa, że prawo służy realizacji celów wpływowych mniejszości, a nie ogółowi, nie będzie podporządkowywał się obowiązującemu prawu, w tym prawu podatkowemu<sup>73</sup>. Podatnicy przy tym mogą wykazywać dezaprobatę dla skali redystrybucji, zakresu i wartości wydatków publicznych, co może wynikać z odmiennej wizji państwa lub braku świadomości korzystania z dóbr publicznych, czy też negatywnej oceny tych dóbr<sup>74</sup>. Jak pokazują różne badania, na dziesięciu Polaków sześciu nie ufa osobom odpowiedzialnym za dysponowanie publicznymi, czyli swoimi, odebranymi w formie podatków, pieniędzmi. Zdecydowanie większa to dyskomfort podatnika i skłonność do nieoddawania pieniędzy w ręce osób, do których nie ma się zaufania. Trzy czwarte badanych

---

aniżeli dzisiaj (tzn. w latach 80-tych – dopisek mój ZW), ponieważ nieposłuszeństwo w postaci Ruchu Oporu podczas okupacji stało się obywatelską cnotą” **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 524.

<sup>70</sup> Tamże.

<sup>71</sup> **J. Sokółowski**, *Strategia...*, s. 141.

<sup>72</sup> **J. Szlęzak-Matusiewicz**, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013, s. 13.

<sup>73</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko...*, s. 34.

<sup>74</sup> Tamże, s. 35.

uważa, że ludzie wydający pieniądze nieuczciwie się bogacą. Zdecydowana mniejszość, czyli 26% jest zdania, iż środki publiczne są wydawane dla pożytku ogółu obywateli<sup>75</sup>.

Należy przy tym zauważyć, że przyjęcie założenia, iż stanowisko (pogląd) podatnika wobec obowiązku podatkowego przekłada się automatycznie na jego zachowanie, jest błędne, bowiem różnice pomiędzy poglądami, a zachowaniem ujawniają się nie tylko w zakresie spełniania obowiązków podatkowych<sup>76</sup>. Uczciwi podatnicy wykazują pozytywny stosunek do systemu podatkowego i intencją wynikająca z tej oceny jest płacenie podatków, co nie oznacza jednak, iż wszyscy uczciwi podatnicy płacą podatki. Przyczyną braku dyscypliny podatkowej wśród uczciwych podatników może być nieznamość prawa podatkowego, ale także uleganie pokusie niezapłacenia podatku w sytuacji, w której oszczędności z tym związane są wysokie, a prawdopodobieństwo wykrycia niewielkie (takie, spowodowane emocjami, działanie niekoniecznie zmienia ogólny pozytywny stosunek do obowiązków podatnika)<sup>77</sup>. Poczucie, że system podatkowy jest niesprawiedliwy może wynikać ze świadomości braku negatywnych konsekwencji dla uchylających się od opodatkowania.

P.M. Gaudemet słusznie wskazał, że dla znacznej części obywateli świadomość podatkowa jest mniej rygorystyczna od świadomości moralnej, a dla wielu okradanie fiskusa nie jest kradzieżą, liczni są ci, którzy nie wahają się uchylać od swoich zobowiązań podatkowych oraz że wielu podatników nie ma poczucia winy moralnej o tym samym ciężarze, zatajając przed fiskusem przedmiot opodatkowania, co ograbiając swoich sąsiadów<sup>78</sup>. O tym, że obywatel chce nie przestrzegać ustaw podatkowych decyduje charakter ustaw. Tym co stanowi o wartości, prestiżu i autorytecie prawa są: powszechność, trwałość i bezstronność, które to cechy pozwalają uniknąć arbitralności i zdają się zapewniać sprawiedliwość. Natomiast ustawy podatkowe nie są ani powszechne, ani trwałe, ani sprawiedliwe. Nie są one powszechne, ponieważ fiskus dokłada starań, aby dostosować ciężar podatkowy do każdej sytuacji. Ustawy te nie są trwałe, podlegają stałym zmianom, a czynność jednego dnia opodatkowana, może być następnego dnia wolna od podatku. Ustawy podatkowe narzuca Państwo-ustawodawca i Państwo-sędzia w swoim własnym interesie. Powoduje to opór podatnika, który przejawia się w defraudacjach podatkowych. Podatnik

<sup>75</sup> R. Gwiazdowski, *Podatek...*, s. 229.

<sup>76</sup> R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 29.

<sup>77</sup> Tamże, s. 31.

<sup>78</sup> P.M. Gaudemet, *Finanse...*, s. 524.



nie postrzega państwa jako prawodawcy, lecz uważa je za wierzyciela, który jest dość potężny, aby narzucać swoje prawa, a podatnik uważa się za uprawnionego, aby te prawa omijać<sup>79</sup>.

Jeżeli podatnik ma poczucie, że władza publiczna go reprezentuje (reprezentuje istotną część obywateli), jego system wartości (system wartości istotnej części (większości) obywateli), to formą udzielenia *votum* zaufania będą rzetelnie płacone podatki, w przeciwnym wypadku podatnik brak akceptacji dla władzy publicznej i jej działań może wyrazić między innymi poprzez uchylanie się od opodatkowania<sup>80</sup>.

Zbyt wysoki podatek jest w odczuciu podatnika wyrazem tyranii i podatnik uważa się za uprawnionego do oporu wobec jej przejawów. Również wielokrotne opodatkowanie tego samego przedmiotu opodatkowania skłania podatnika do ukrywania tego przedmiotu<sup>81</sup>.

Źródłem ucieczki przed podatkiem jest ponadto nieprzestrzeganie przez ustawodawcę zasady równości podatkowej. Jeżeli podatnicy odbierają system podatkowy jako niesprawiedliwy, a więc nierównomiernie obciążający różne grupy społeczne, to z reguły rodzi to opór przejawiający się najczęściej w zatajeniach podatkowych<sup>82</sup>. Podatnik często ocenia system podatkowy jako niesprawiedliwy, gdy ponosi bardzo wysokie ciężary podatkowe, ale również, a może przede wszystkim, gdy ciężary te są wyższe od tych, które ponoszą inni<sup>83</sup>. Należy zauważyć, że pojęcie sprawiedliwości podatkowej może być rozważane w kilku znaczeniach, wskazuje się tu podział na:

1) sprawiedliwości wymienną – rozumianą jako odczuwany przez podatnika ciężar opodatkowania odniesiony do otrzymywanych przez niego korzyści;

2) sprawiedliwość horyzontalną (poziomą) – rozumianą jako stosunek wysokości obciążenia podatnika (lub określonej grupy społecznej, do której należy podatnik) do obciążeń innych podatników znajdującej się w podobnej sytuacji ekonomicznej (lub określonych grup społecznych) – mających podobną zdolność płatniczą;

3) sprawiedliwość wertykalną (pionową) – rozumianą jako stosunek obciążeń podatnika do obciążeń innych podatników, którzy mają inną (większą lub mniejszą) zdolność płatniczą;

4) sprawiedliwość proceduralną – rozumianą jako prawidłowe traktowanie podatników w procesie tworzenia i stosowania prawa podatkowego;

<sup>79</sup> G. Ripert, *Le déclin du droit*, Pichon Paryż 1949, s. 124 cyt. za P.M. Gaudemet, *Finanse...*, s. 525.

<sup>80</sup> A. Bernal, *Zjawisko...*, s. 33.

<sup>81</sup> P.M. Gaudemet, *Finanse...*, s. 525; zob. J. Sokółowski, *Strategia...*, s. 138.

<sup>82</sup> J. Sokółowski, *Strategia...*, s. 138.

<sup>83</sup> A. Bernal, *Zjawisko...*, s. 35.

5) sprawiedliwość retrybutywną oraz wyrównawczą – rozumianą jako prawidłowe stosowanie sankcji i reakcję na łamanie norm społecznych<sup>84</sup>.

Głoszone są również tezy, że defraudacje podatkowe są dozwoloną formą oporu – „podatnik skrzywdzony, w kategoriach ściśle moralnych ma prawo usiłować uciec przed tą grabieżą przez zatajenie (...) może on, zachowując całkowity spokój sumienia ukrywać swoje aktywa przed fiskusem (...) bowiem Państwo zachowuje się tutaj jak złodziej, który pragnąc zabrać zbyt wiele, naraża się na to, że porwie tylko część łupu, którego pożądał”<sup>85</sup>. Konfiskacyjna bowiem polityka państwa naruszająca zdolność podatkową, może wręcz zmuszać do uchylania się od opodatkowania, które może być traktowane jako warunek przetrwania<sup>86</sup>.

Panujące powszechnie przekonanie, że płacone podatki są marnotrawione, sprzyja temu, że podatnicy dość powszechnie i dość łatwo dają sobie przyzwolenie na omijanie przepisów prawa podatkowego<sup>87</sup>.

Odnosząc powyższe rozważania do problematyki oszustw podatkowych należy zauważyć, że podatnicy nie uważają uchylania się od opodatkowania za poważny czyn. Wynika to z szeregu przeprowadzonych badań. Ciekawą ilustracją pokazującą, jaki jest stosunek podatników do ukrywania dochodów w porównaniu do innych przestępstw są badania McIntosha i Veala opublikowane na podstawie badań respondentów w Nowej Zelandii, w których niezadeklarowanie 1200 dolarów dochodu (nie zapłacenie 500 dolarów) akceptowało w zupełności 16,2% respondentów, raczej akceptowało 21,4%, raczej nie akceptowało 32,4% i zupełnie nie akceptowało 30,0%. Dla porównania np. wyłudzenie odszkodowania w wysokości 500 dolarów akceptowało w zupełności 2,3% respondentów, raczej akceptowało 4,0%, raczej nie akceptowało 10,4% i zupełnie nie akceptowało 83,3%<sup>88</sup>. Podobne wyniki przyniosły badania prowadzone na grupie 1769 respondentów, w których badani twierdzili, że znacznie surowiej od oszustw podatkowych powinny być karane osoby dopuszczające się innych występków – oszustw czekowych, włamań, prowadzenia samochodu pod wpływem alkoholu.

<sup>84</sup> **M. Wenzel**, *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field, Taxing Democracy – Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Burlington 2003, s. 44 cyt za **R. Sowiński**, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 25.

<sup>85</sup> **Levoy-Bealieu**, *Traktat o naukach finansowych*, cyt. za **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 526.

<sup>86</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko...*, s. 36-37.

<sup>87</sup> **M. Barszcz**, *Szara strefa. Raport na temat najczęstszych oszustw podatkowych*, Business Centre Club, Warszawa 2010, s. 2.

<sup>88</sup> **Y.D. Song, E.Y. Tinsley**, *Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: a Survey*, *Public Administration Review*, 1978/38/5, s. 442, cyt. za R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 39 przy czym próba liczyła zaledwie 173 osoby i nie była reprezentatywna dla całego społeczeństwa.

W badaniach prowadzonych w Stanach Zjednoczonych respondenci oceniali uchylanie się od opodatkowania znacznie łagodniej niż wiele innych zachowań przestępczych, a nieco surowiej niż kradzież roweru<sup>89</sup>.

W badaniach wykonanych przez Centrum Badania Opinii Społecznej w 1999 r.<sup>90</sup> w Polsce 64% respondentów uznało, iż takie zachowanie należy potępić, gdyż jest to oszukiwanie państwa, 30% ankietowanych uznało, że należy to wybaczyć, gdyż podatki są za wysokie, a zarobki za niskie, 5% stwierdziło, iż należy to pochwalić jako wyraz zaradności życiowej i 1% uznało, że trudno powiedzieć. We wszystkich trzech krajach większość ankietowanych uznaje tego rodzaju postępowanie za naganne i traktuje je jako oszukiwanie państwa. Tego rodzaju postępowanie najbardziej zdecydowanie potępiają Czesi. Relatywnie największą skłonność do wyrozumiałości wobec współobywateli popełniających tego rodzaju czyny mają natomiast Węgrzy – aż dwie piąte uznaje, że podobne wykroczenia powinno się wybaczać, gdyż podatki płacone państwu są generalnie za wysokie<sup>91</sup>. Odnośnie fakt zatrudnienia kogoś nieoficjalnie („na czarno”) w celu uniknięcia podatków i innych obciążeń zarówno pracodawcy, jak i pracownika w Polsce 70% respondentów uznało, iż takie zachowanie należy potępić, gdyż jest to oszukiwanie państwa, 26% ankietowanych uznało, że należy to wybaczyć, gdyż podatki są za wysokie, a zarobki za niskie, 3% stwierdziło, iż należy to pochwalić jako wyraz zaradności życiowej i 1% uznało, że trudno powiedzieć.

We wszystkich trzech krajach z potępieniem spotyka się praktyka zatrudniania pracowników nieoficjalnie („na czarno”), by nie ponosić związanych z tym kosztów. Większość ankietowanych Polaków, Węgrów i Czechów uważa, że tego rodzaju zachowania są naganne. Zatrudnianie „na czarno” stosunkowo najczęściej skłonni są tolerować Polacy – co czwarty uważa ten sposób zdobywania pracy lub pracowników za usprawiedliwiony. W badaniach przeprowadzonych przez OBOP w 1995 roku w porównaniu do innych zachowań ukrywanie dochodu przed urzędem podatkowym potępiło 69% ankietowanych, nie potępiło 22%, a 9% stwierdziło, że trudno powiedzieć. Dla porównania np. posiadanie narkotyków potępiło 93% ankietowanych, nie potępiło 18%, a 8% stwierdziło, że trudno powiedzieć. Podobnie do uchylania się od opodatkowania oceniono współżycie seksualne z osobą tej samej płci, które potępiło 74% ankietowanych, nie potępiło 18%, a 8% stwierdziło, że trudno powiedzieć<sup>92</sup>. Nieco inne rezultaty przyniosły

<sup>89</sup> A. Lewis, *The Psychology of Taxation*, Oxford 1982, s. 145, cyt. za R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 39.

<sup>90</sup> *Polacy, Czesi i Węgrzy o podatkach* [http://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/1999/K\\_160\\_99.PDF](http://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/1999/K_160_99.PDF); zob. także w R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 42-43.

<sup>91</sup> Tamże, s. 6-7.

<sup>92</sup> [www.obop.pl](http://www.obop.pl) cyt. za R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 43, obecnie badanie to nie jest dostępne na stronie OBOP.

badania PENTOR, według których 38% respondentów uważa, że nie można uważać uchylania się od płacenia podatków za rzecz niemoralną, zaś przeciwnego zdania jest co trzeci Polak, natomiast 63% Polaków uważa, że z powodu sytuacji gospodarczej nie należy karać nielegalnego zatrudnienia<sup>93</sup>.

### 3. Przyczyny ekonomiczne

W miarę zacierania się racji moralnych w dziedzinie skarbowości o ucieczkę przed podatkiem decydują przesłanki natury ekonomicznej. Często decyzja, czy popełnić przestępstwo, czy nie jest praktycznym zastosowaniem ekonomicznej teorii wyboru tzn. jeżeli spodziewane korzyści płynące z nielegalnego działania przewyższają przewidywane koszty, potencjalny sprawca podejmie decyzję o popełnieniu przestępstwa, jeżeli koszty są wyższe niż spodziewany zysk – powstrzymuje się od działania<sup>94</sup>.

Wskazać należy na jedną teorię kryminologiczną, a mianowicie tzw. ekonomiczną teorię kryminologiczną. Jak zauważył G. S. Becker podejście ekonomiczne, przy ujęciu ekonomii jako alokacji ograniczonych środków dla osiągnięcia konkurujących ze sobą celów da się zastosować do wszelkich zachowań ludzkich<sup>95</sup>. Teoria ta jest oparta na przekonaniu, że *homo oeconomicus* stanowi użyteczną koncepcję człowieka do wyjaśnienia jego zachowań nie tylko w ujmowanych tradycyjnie sferach gospodarowania, ale także w innych sferach jego aktywności<sup>96</sup>. Przy podejściu przy tym nie zakłada się, że wszyscy uczestnicy muszą dysponować pełną informacją, ani też, że jednostki decyzyjne muszą mieć koniecznie świadomość własnych dążeń maksymalizacyjnych. Przy tym podejściu przyznaje się, że na zachowania ludzkie duży wpływ mają zmienne nieekonomiczne. W oparciu o ekonomiczną analizę wyborów, podejście ekonomiczne zakłada, że człowiek popełnia przestępstwo wtedy, gdy oczekiwana przez niego użyteczność jest większa od użyteczności, którą mógłby osiągnąć poświęcając swój czas i inne zasoby, na inne rodzaje działalności<sup>97</sup>. Jak twierdzi R. Posner, większość ludzi, pomijając małe dzieci i idiotów, kieruje się w swoim życiu za-

<sup>93</sup> www.pentor.pl cyt. za R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 43, obecnie badanie to nie jest dostępne.

<sup>94</sup> **R. Morgan**, *The Economics of Criminal Activity* [w:] R. Andreano, J.J. Siegfried, *The Economics of Crime*, Nowy Jork-Londyn-Sydney-Toronto 1980, s. 34 cyt. za **Z. Lasocik**, *Przestępca zawodowy*, Archiwum Kryminologii 2001-2002 t. XXVI, s. 23.

<sup>95</sup> Zob. **G.S. Becker**, *Ekonomiczna teoria zachowań ludzkich*, Warszawa 1990, s 19-39.

<sup>96</sup> **J. Wilkin**, *Teoria wyboru publicznego. Wstęp do ekonomicznej analizy polityki i funkcjonowania sfery publicznej*, Warszawa 2005, s. 8.

<sup>97</sup> Tamże.

sadą maksymalizacji korzyści (*the principle of health maximiozation*). Zasadą tą kieruje się także przestępca, gdy rozważa czy popełnić przestępstwo<sup>98</sup>. Niektórzy zatem stają się przestępcami, nie dlatego, że mają odmienną niż inni motywację, ale dlatego, że inaczej liczą korzyści i koszty. Istnieje funkcja wiążąca liczbę przestępstw każdej osoby z prawdopodobieństwem jej ujęcia, osądzenia, ukarania w razie wyroku skazującego oraz z innymi zmiennymi, takimi jak dochód osiągalny dla niej zarówno z działalności legalnych, jak i nielegalnych, częstość zatrzymań prewencyjnych, wreszcie jej gotowość do popełnienia czynu przestępczego<sup>99</sup>.

Podobnie zdaniem I. Ehrlicha, model rynkowy przestępczości jest oparty na pięciu kluczowych założeniach, które są typowe dla teorii ekonomicznych:

1) przestępcy, potencjalne ofiary i organy ścigania działają zgodnie z regułami optymalizacji zachowania;

2) osoby te dokonują oceny możliwości swojej aktywności, zarówno w sferze legalnej jak i nielegalnej, uwzględniając surowość kary oraz opierając się na dostępnej informacji;

3) istnieje stały rozkład preferencji (skłonności do przestępczości, jak i skłonności do ochrony przed nią;

4) celem systemu prawnego jest maksymalizacja społecznego dobrobytu;

5) zagregowane warunki nałożone na zachowania wszystkich uczestników gwarantują istnienie dobrze określonego stanu równowagi;

Te założenia prowadzą do zrównoważonego modelu przestępczości (*equilibrium model of crime*)<sup>100</sup>. Jakikolwiek naruszenie prawa można przedstawić bądź jako zachowanie potencjalnie zwiększające majątek pieniężny przestępcy, bądź polepszające jego psychiczne samopoczucie, albo oba jednocześnie. Z drugiej strony, łamiąc prawo, każdy ryzykuje zmniejszenie swojego majątku i pogorszenie psychicznego samopoczucia. Alternatywą dla łamania prawa jest zaangażowanie się w legalną działalność zarobkową lub konsumpcyjną, która także może nieść ryzyko. Jeżeli w danym okresie dwie działalności wzajemnie się wykluczają, to zostanie wybrana jedna z nich przez porównanie oczekiwanej użyteczności związanej z każdą z nich, przy czym decyzja o zaangażowaniu się w działalność

<sup>98</sup> R. Posner, *The Problems of Jurisprudence*, Cambridge-London 1990, s. 360 i n. cyt. za M. Szczepaniec, *Teoria ...*, s. 35.

<sup>99</sup> G. S. Becker, *Zbrodnia i kara. Podejście ekonomiczne* [w:] *Ekonomiczna ...*, s. 90-91; przedruk z G. S. Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach*, Journal of Political Economy 1968, t. 76 nr 2, s. 169-217.

<sup>100</sup> I. Ehrlich, *Zbrodnia, kara oraz rynek przestępstw*, Ius et Lex 2007 nr 1 (V), s. 81-82, przedruk z artykułu *Crime, Punishment, and the Market for Offenses*, Journal of Economic Perspectives, 1996 nr 10(1)

nielegalną nie jest wyborem: albo – albo; przestępcy mogą łączyć wiele działalności legalnych i nielegalnych lub przerzucać się z jednej do drugiej<sup>101</sup>. Zdaniem I. Ehrlicha, bez względu na stosunek do ryzyka, jednostka zaangażuje się w działalność nielegalną tylko wtedy, gdy korzyści z niej płynące są wystarczająco duże, by przewyższyć oczekiwane koszty. Dla osoby unikającej ryzyka, w sytuacji równowagi, oczekiwane zyski z przestępstwa muszą być ponadto wyższe od dochodu z pracy legalnej, dla osoby o neutralnym stosunku do ryzyka – im równe, natomiast osoba preferująca ryzyko może być zaangażowana w przestępstwo nawet wtedy, gdy zyski z przestępstwa nie dorównują działalności legalnej<sup>102</sup>.

Także zdaniem M. A. Cohena podstawą ekonomicznej koncepcji jest paradygmat racjonalnej jednostki, bowiem zakłada się, że jednostki dokonują racjonalnych wyborów, które są postrzegane przez nie jako podejmowane we własnym interesie, przy czym odnosi się to zarówno do ofiar przestępstw, jak i do przestępców. Nawet jeśli działania te wydają się irracjonalne, mogą opierać się na postrzeganiem przez daną osobę stopniu ryzyka i dostępnych możliwościach<sup>103</sup>. Mark A. Cohen wskazał przy tym że wszyscy jesteśmy potencjalnymi przestępcami, opisując to na przykładzie „wprawdzie nie sądzę, by kiedykolwiek kusiło mnie, na przykład uchylać się od płacenia podatków, ale przecież z natury niczym nie różnię się od tego, kto to robi. Przeciwnie, przewidywane przeze mnie koszty oszustwa podatkowego dalece przewyższają korzyści. Innymi słowy, wybierając to, co dla mnie najlepsze, rozważam zysk z uchylecia się od płacenia podatku – czyli zaoszczędzenie pieniędzy – w stosunku do kosztów uchylecia się, obejmujących oczekiwaną karę, możliwy wyrok więzienia, zmniejszenie możliwości zatrudnienia oraz moralne oburzenie, jakie będę musiał znieść ze strony mojej rodziny, przyjaciół i otoczenia. Ten kto decyduje się na oszustwo podatkowe, uznaje oczekiwane korzyści płynące z oszustwa za przewyższające koszty tego działania<sup>104</sup>. Autor ten podkreślił przy tym, że oczekiwana sankcja obliczana jest jako iloczyn prawdopodobieństwa zatrzymania, skazania i sankcji, której spodziewa się przestępca, dlatego też dla zrozumienia procesu decyzyjnego potencjalnego przestępcy, należy spojrzeć jako osobiste spostrzeganie takich zmiennych, jak prawdopodobieństwo wskazanych okoliczności, nawet jeżeli różnią się od rzeczywistych wielkości.

<sup>101</sup> Zob. I. Ehrlich, *Participation in Illegitimate Activities: A Theoretical and Empirical Investigation*, Journal of Political Economy 1973, t. 81 nr 3, s. 521-565 cyt. za B. Szamotą, *Teoria ekonomiczna przestępczości (Analiza krytyczna modelu wyboru zachowania przestępczego, PiP 1992 nr 1*, s. 40.

<sup>102</sup> Tamże, s. 42.

<sup>103</sup> M. A. Cohen, *Ekonomiczne podejście do przestępczości: równoważenie kosztów i korzyści*, Ius et Lex 2007 nr 1 (V), s. 116.

<sup>104</sup> Tamże, s. 122.



Ludzie różnią się skłonnością do ryzyka, ale także takimi względami, jak zasady etyczne, odpowiedzialność za rodzinę, obawa przed stygmatyzacją społeczną. Potencjalny przestępca nie tylko zastanawia się, czy popełnić przestępstwo, czy nie, ale rozważa również, na popełnienie jakiego przestępstwa się zdecydować<sup>105</sup>.

Należy przy tym podkreślić, iż model przestępcy racjonalnego, jak wszystkie modele ekonomiczne, z założenia upraszcza rzeczywistość na wiele sposobów. Przede wszystkim, opiera się na założeniu, że potencjalny przestępca jest poinformowany o karze, jaka grozi za określony typ czynu zabronionego i ma świadomość, jakie jest prawdopodobieństwo wykrycia popełnianego przez niego przestępstwa, a w konsekwencji, orzeczenia i wykonania kary. Do modelu przestępcy racjonalnego nie przystają przestępcy popełniający czyny w warunkach wyłączonej lub ograniczonej w stopniu znacznym poczytalności w chwili czynu, przestępcy działający w afekcie oraz przestępcy nieletni, którzy z zasady popełniają czyny w warunkach zmniejszonej racjonalności<sup>106</sup>. Jednakże wydaje się, że koncepcje ekonomiczne do przestępczości mogą mieć większe zastosowanie wobec przestępczości gospodarczej w szerokim znaczeniu, w tym do przestępstw podatkowych, bowiem sprawcy w takim wypadku częściej, niż w wypadku szeregu innych przestępstw, podejmując decyzję o działaniu przestępnym kierują się racjonalnymi przesłankami. W ramach tej teorii zostało wypracowanych szereg modeli przy zastosowaniu podejścia ekonomicznego w przypadku uchylania się od opodatkowania, m.in. M.G. Allinham i A. Sandmo<sup>107</sup>, S.Ch.Kolm<sup>108</sup>, N. Fredman, S. Maital i A. Rutenberg<sup>109</sup>, czy też A. Bernal<sup>110</sup>.

Podatnik zastanawia się, czy korzyść jaką przynosi mu defraudacja podatkowa rekompensuje przykrości, na jakie naraża się popełniając ją. Im wyższa jest skala podatkowa, tym silniejsza jest pokusa ucieczki przed podatkiem, skoro korzyść odniesiona z oszustwa jest tym wyższa<sup>111</sup>. W takim wypadku zwiększa się wówczas liczba zatajeń podatkowych, co utrudnia ich uchwycenie przez kontrolerów, a jednocześnie stwarza konieczność rozbudowy aparatu skarbowego, co pociąga za sobą konieczność zwiększania wydatków budżetowych<sup>112</sup>.

<sup>105</sup> Tamże, s. 123-124.

<sup>106</sup> **M. Maraszek**, *Model przestępcy racjonalnego i efektywna polityka karna – okiem praktyka*, Prokurator 2011 nr 3, s. 10-11.

<sup>107</sup> **M.G. Allinham, A. Sandmo**, *Income Tax evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, 1972 t. 1, s.323-38.

<sup>108</sup> **S.Ch. Kolm**, *A note on optimum tax evasion*, Journal of Public Economics 1973, t. 2, s. 265-270.

<sup>109</sup> **N. Fredman, S. Maital, A. Rutenberg**, *A simulation study of income tax evasion*, Journal of Public Economics 1978, t. 10, s. 107-117.

<sup>110</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko...*, s. 51-80.

<sup>111</sup> **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 528.

<sup>112</sup> **J. Sokolowski**, *Strategia...*, s. 137.



Jeżeli podatnik znajduje się w dobrej sytuacji ekonomicznej, to skłonny jest skrupulatnie płacić należne podatki, nie chcąc narażać się na ryzyko związane z usiłowaniami zatajenia. Natomiast jeżeli sytuacja podatnika jest trudna, jeżeli jego przedsiębiorstwo boryka się z dużymi trudnościami, kusi go ucieczka przed podatkiem, gdyż może się obawiać, że uiszczenie w całości należnych danin doprowadzi do upadłości przedsiębiorstwa, zaś próba uniknięcia opodatkowania może mu się wydawać jedyną nadzieją na przetrwanie.

Istotną rolę w przyczynianiu się do powstawania szarej strefy w zatrudnieniu odgrywa również wysokie obciążenie pracy kosztami pozapłacowymi – podatkami oraz składkami ubezpieczeniowymi. Na ten problem składają się dwa czynniki:

1) bardzo niski poziom kwoty wolnej od podatku (dziesięciokrotnie niższy niż w wielu krajach UE) oraz brak kwoty wolnej w przypadku składek ubezpieczeniowych. Ten problem dotyka w szczególności pracowników o niskich kwalifikacjach i niskich zarobkach.

2) wysokość ogólnych obciążeń, które w przedziale zbliżonym do średniej płacy krajowej wynoszą blisko 100 procent (liczone od kwoty wynagrodzenia netto). Problem ogólnej wysokości pozapłacowych obciążeń pracy obciąża przede wszystkim małe i średnie firmy (zatrudniające do 20 pracowników)<sup>113</sup>.

Należy zauważyć, iż sama konieczność płacenia zobowiązań podatkowych jest tylko jednym z wielu obciążeń spoczywających na przedsiębiorstwie, bowiem obok podatków występują w szczególności płatności za ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, a także przedsiębiorca, zwłaszcza zatrudniający pracowników, jest zobligowany do prowadzenia w związku z tym dokumentacji, jak również składania informacji, co wiąże się z wydatkami lub poświęceniem znacznego wkładu czasu, na wypełnienie tych zobowiązań.

Nie tylko indywidualna sytuacja podatnika wpływa na zjawisko ucieczki przed podatkiem, na to zjawisko wpływa również ogólna koniunktura. Jeżeli umożliwia ona przerzucanie<sup>114</sup> podatku na konsumentów to podatnik nie będzie

<sup>113</sup> **M. Barszcz**, *Szara strefa. Raport na temat najczęstszych oszustw podatkowych*, Business Centre Club, Warszawa 2010, s. 2.

<sup>114</sup> Rzeczywiste przerzucenie podatku ma miejsce wówczas, gdy podatnik zobowiązany na mocy prawa do zapłacenia podatku z własnego dochodu lub majątku przenosi jego ciężar na inny podmiot. Takie przerzucenie staje się możliwe dzięki temu, że podatnik pozostaje z podmiotem, na który przenosi swój ciężar podatku, bądź w pewnym stosunku prawnym, bądź w pewnym stosunku zależności ekonomicznej; od rzeczywistego przerzucenia podatku należy odróżnić pozorne przerzucenie podatku, które występuje gdy podatnikiem w intencji prawodawcy ma być w rzeczywistości inny podmiot aniżeli ten, który ustawowo powołany jest do poniesienia podatku – zamiarem prawodawcy jest opodatkowanie konsumenta, ale sam pobór podatku dokonuje się u producenta lub sprzedawcy. Przerzucanie może mieć miejsce w przód, gdy podatek współkształtuje cenę

zainteresowany jego defraudacją. Natomiast w okresach zastoju gospodarczego przedsiębiorcy nie mając tej możliwości skłonni są do prób uniknięcia podatków<sup>115</sup>.

## 4. Przyczyny techniczne

Do przyczyn technicznych należy zaliczyć takie, które są związane z kształtem systemu podatkowego i techniką wymiaru podatków, a więc warunki systemowe stwarzające pole do uchylania się od opodatkowania oraz ułatwiające to uchylanie<sup>116</sup>. Wśród przyczyn natury technicznej podstawowe znaczenie dla zjawiska ucieczki przed podatkiem ma złożoność systemu podatkowego. Skomplikowany technicznie system podatkowy umożliwia podatnikowi unikanie podatku bez naruszenia prawa i utrudnia skuteczną kontrolę. Ewolucja systemu podatkowego i przyjęcie bardziej złożonych technik dla ustalenia wartości przedmiotu opodatkowania spotęgowały ucieczkę przed podatkiem. W okresie, gdy ustalanie wartości przedmiotu opodatkowania odbywało się na podstawie znamion zewnętrznych (np. podatek od drzwi i okien) nie bardzo była możliwa ucieczka przed podatkiem, gdyż administracja skarbową bez trudności mogła stwierdzić istnienie znamion zewnętrznych. Natomiast udoskonalone techniki ustalania wartości przedmiotu opodatkowania na podstawie deklaracji podatnika wymagają kompleksowych dochodzeń dla ustalenia wartości tego przedmiotu. Podobnie zwiększając liczbę kategorii przedmiotów opodatkowania poddanych różnym stawkom powiększono zadania administracji skarbowej i dano podatnikowi możliwość przepchnięcia swego przedmiotu opodatkowania do kategorii uprzywilejowanej. Istnienie licznych ulg, zwolnień i innych odstępstw od zasad ogólnych, wprowadzanych z przyczyn gospodarczych, społecznych czy politycznych stwarza zręcznym podatnikom możliwości wykorzystywania ich w sposób nierzetelny<sup>117</sup>.

---

sprzedaży oraz w tył, które ma wywołać potaniecie towarów i usług nabywanych przez podatnika. **A. Gomulowicz** [w:] **A. Gomulowicz, J. Małecki**, *Podatki...*, s. 260-261; **A. Gomulowicz** zalicza przerzucanie podatku do form oporu podatkowego; zob. także m.in. **W. Wójtowicz**, *Podatki pośrednie a zjawisko przerzucalności podatku* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Gluchowskiego*, Toruń 2002, s. 257-264 oraz **W. Łączkowski**, *Przerzucanie podatków* [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, pod red. M. Mazurkiewicz, Acta Universitatis Wratislaviensis nr 1183 Prawo CLXXXIX Wrocław 1992, s. 137-144.

<sup>115</sup> **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 528; zob. także **J. Sokolowski**, *Strategia...*, s. 137.

<sup>116</sup> **A. Goldyn**, *Przyczyny ucieczki przed podatkiem*, M. Pod. 1996 nr 6, s. 173.

<sup>117</sup> **P.M. Gaudemet**, *Finanse...*, s. 530; zob. **J. Sokolowski**, *Strategia...*, s. 139-140.

Wskazać należy, że w przepisach prawa podatkowego występuje znaczna ilość nieskodyfikowanych przepisów ujętych w aktach prawnych różnej rangi przepisów, często zmienianych, co powoduje trudność przez podatnika w ustaleniu obowiązującego stanu prawnego<sup>118</sup>.

Jak słusznie zauważył H. Dzwonkowski, samo przerzucenie obowiązków i odpowiedzialności na podatników nie zmienia automatycznie ich postaw wobec opodatkowania. Porównując polskie rozwiązania z niemieckimi i francuskimi należy uznać, że nasz ustawodawca poszedł najdalej w przerzuceniu na podatnika odpowiedzialności za deklarowanie podatku. Krok ten, jak stwierdza ten Autor, był ryzykowny, zważywszy na ciężary podatkowe, które nie sprzyjają samodzielnemu ujawnianiu zobowiązań przez podatników, brak doświadczeń w stosowaniu tego rodzaju instytucji, nieprzygotowanie organów podatkowych do udzielania wsparcia podatnikom, przy niestabilnym prawie podatkowym i braku wyraźnych linii orzeczniczych<sup>119</sup>.

Źródłem ucieczki przed podatkiem może być występowanie w prawie podatkowym luk o charakterze podmiotowym lub przedmiotowym. Luki podmiotowe polegają na nieuwzględnieniu niektórych grup społecznych lub zawodowych, natomiast luki przedmiotowe wynikają np. z faktu że w rachunkowości podatkowej istnieją pewne kategorie kosztów, które stwarzają możliwości nadużyć.

Defraudacje powoduje brak skutecznej kontroli ze strony aparatu skarbowego<sup>120</sup>. Jeżeli podatnik uważa, że prawdopodobieństwo wykrycia jego oszustwa jest niewielkie, to przy braku barier moralnych zapewne je popełni.

Ucieczce przed podatkiem sprzyja również niedostosowany do podmiotu model wymiaru zobowiązań. W sytuacji niskiego poziomu świadomości obywatelskiej, a w szczególności prawnopodatkowej, braku skutecznej kontroli oraz niewystarczającego zastosowania instytucji wspierających samowymiar przez udzielanie informacji czy interpretacji podatkowych powszechne zastosowanie samowymiaru powoduje ucieczkę przed podatkiem<sup>121</sup>.

Natomiast oprócz przyczyn wspólnych dla wszystkich form ucieczki przed podatkiem oszustwa podatkowe mają swoje specyficzne przyczyny, ze względu na które sprawcy decydują się na popełnienie oszustwa podatkowego, a nie wybierają inną formę.

<sup>118</sup> **A. Bernal**, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008, s. 32.

<sup>119</sup> **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 210-211.

<sup>120</sup> **J. Sokołowski**, *Strategia...*, s. 140.

<sup>121</sup> Taki wniosek można wysnuć z **H. Dzwonkowski**, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 96-103.

Do stosowania aktywnych, legalnych form ucieczki takich jak planowanie podatkowe konieczna jest wszechstronna biegła wiedza w obszernej dziedzinie, jaką jest prawo podatkowe. Podobnie jest z większością zachowań kwalifikowanych jako unikanie opodatkowania.

Natomiast oszustwo podatkowe, zwłaszcza polegające na jego najprostszych formach, polegających po prostu na niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania lub na zgłoszeniu takiego przedmiotu niezgodnie ze stanem rzeczywistym, nie wymaga od podatnika szczególnej wiedzy. Podatnik często np. nie zgłasza przedmiotu opodatkowania, licząc na to że aparat skarbowy nie dostrzeże tej okoliczności. Podatnicy przy tym zdają sobie sprawę, że kontrola jest wrywkowa i że nie każdy podatnik jest sprawdzany.

Zauważyć należy, że duża część społeczeństwa odczuwa inaczej kryminalizację przestępstw podatkowych, a inaczej innych przestępstw, w szczególności tych najpoważniejszych, uregulowanych w kodeksie karnym. Duża część podatników ma jedynie mglistą świadomość w ogóle faktu karalności pewnych zachowań, jednakże nie odczuwa ich jako „poważnych”, społecznie szkodliwych czynów.



## ROZDZIAŁ VI. SPOSOBY POPEŁNIANIA OSZUSTWA PODATKOWEGO

*Modus operandi*, według T. Hanauska, jest to charakterystyczny, z reguły powtarzalny sposób zachowania sprawcy, który, stanowiąc odbicie jego najczęściej indywidualnych cech, właściwości i możliwości, wyraża się swoiście w czynie przestępnym, następstwach czynu, a szczególnie w śladach, niekiedy także i w zachowaniach poprzedzających czyn lub następujących po nim, lecz w ścisłym z nim związku<sup>1</sup>.

Cechą charakterystyczną oszustw podatkowych jest to, że technika ich popełniania zależy ściśle od rodzaju zajęcia służbowego sprawcy przestępstwa i że działanie przestępcze jest jak gdyby wplecione w normalny tok działań służbowych<sup>2</sup>.

Jak już wskazywano, spośród różnorodnych czynów oszustwa podatkowego wyróżnia się m.in.:

- 1) zatajenie materialne, polegające na nieujawnieniu przedmiotu opodatkowania,
- 2) zatajenie rachunkowe obejmujące wszelkie rodzaje oszustw z zakresu rachunkowości,
- 3) zatajenie prawne, polegające na zatajeniu rzeczywistej sytuacji prawnej przez upozorowanie takiej operacji, która jest niżej opodatkowana<sup>3</sup>.

Przedsiębiorcy często ukrywają przed fiskusem swoje przychody albo w ogóle się nie rejestrują, albo zaniżają obroty. Firmy zarabiają też na fikcyjnych kosztach, albo podrabiając faktury, albo współpracując z przedsiębiorcami, którzy mają straty podatkowe<sup>4</sup>.

Jak wskazał A. Pietrych, najczęściej spotykane formy oszustw podatkowych to<sup>5</sup>:

---

<sup>1</sup> T. Hanausek, *Modus operandi i alibi – ewolucja znaczenia pojęć*, SKKiP 1978, t. 8, s. 227.

<sup>2</sup> Zob. odnośnie pracowniczego przestępstwa gospodarczego I. Majchrzak, *Pracownicze przestępstwo gospodarcze i jego sprawca*, Warszawa 1965, s. 23 – stwierdzenie to w całej rozciągłości dotyczy oszustw podatkowych, które najczęściej są przestępstwami „zawodowymi”, związanymi z wykonywanym zawodem lub prowadzoną działalnością gospodarczą.

<sup>3</sup> J. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 583.

<sup>4</sup> B. Hołyst, *Kryminalistyka*, Warszawa 2010, s. 200.

<sup>5</sup> A. Pietrych, *Nowe wyzwanie przed polską kryminalistyką*, Problemy Współczesnej Kryminalistyki 2010 tom XIV, s. 273-274.

- 1) ukrywanie obrotów i dochodów,
  - 2) zaniżanie wartości sprzedaży,
  - 3) wystawianie fikcyjnych faktur,
  - 4) nierejestrowany obrót towarami i usługami,
  - 5) nadużywanie korzystania ze zwolnień podatkowych i zgłoszonych przerw w prowadzeniu działalności gospodarczej
  - 6) zakładanie fikcyjnych podmiotów,
  - 7) przenoszenie podatku na podmioty korzystające z ulg i zwolnień,
  - 8) zawyżanie amortyzacji środków trwałych,
  - 9) wliczanie w koszty wydatków, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów,
  - 10) zawyżanie kosztów poprzez posługiwanie się fałszywymi dokumentami,
  - 11) fałszowanie rachunków dotyczących zawieranych transakcji,
  - 12) fałszowanie dokumentów celnych, potwierdzających rzekomy eksport towarów,
  - 13) fałszowanie dokumentów dotyczących fikcyjnej produkcji i zagranicznych transakcji przedsiębiorstw pracy chronionej zwolnionej od podatku VAT,
  - 14) nieprzestrzeganie przepisów o akcyzie,
  - 15) zaniżanie bądź zawyżanie aportów,
  - 16) fałszowanie zestawień bilansowych oraz księgowości,
  - 17) oszustwa kapitałowe dotyczące sytuacji ekonomicznej i kapitału,
  - 18) fikcyjny eksport towarów produkcji krajowej,
  - 19) fikcyjny reeksport importowanych towarów w polskich składach i wolnych obszarach celnych,
  - 20) zaniżanie wartości celnych przy imporcie towarów,
  - 21) import towarów przez fikcyjnego odbiorcę bez dokonywania odprawy celnej lub fałszowanie odprawy celnej,
  - 22) przerzucanie przez podmioty gospodarcze dochodów do podmiotów powiązanych zagranicznych poprzez zawieranie transakcji na rażąco niekorzystnych warunkach,
  - 23) wykorzystywanie powiązań z udziałowcami zagranicznymi w celu zaniżenia podstawy opodatkowania bądź też wykazywania strat w prowadzonej działalności gospodarczej.
- W zakresie podatków dochodowych najczęściej stosowane nierzetelności podatkowe to:
- 1) umyślne ukrycie przedmiotu opodatkowania, przez które rozumie się zatajenie materialne i rachunkowe;
  - 2) rozszerzenie działalności gospodarczej poza ramy określone dla podatników rozliczających się w formie karty podatkowej;



3) zjawisko nielegalnej pracy, w którym pracodawcy oszczędzają na składkach na ubezpieczenie społeczne, natomiast osoby zatrudnione w tej formie nie płacą podatku dochodowego od osób fizycznych;

4) fikcyjne dane w rachunkowości, poprzez nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, sprzedaż bez rachunku, czy też sprzedawaniu kilku partii towaru na ten sam rachunek, jak również np. wprowadzanie wydatków osobistych do kosztów uzyskania przychodu, czy też zawyżanie kosztów amortyzacji oraz innych kosztów;

5) wystawianie przez podatników objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, faktur które fikcyjnie powiększają koszty uzyskania przychodu podatników, rozliczających się na zasadach ogólnych;

6) organizowanie niewypłacalności, polegające na tym, że właściciel dobrze prosperującej firmy, np. w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, chcąc uniknąć zaległości podatkowych, a niejednokrotnie także innych zobowiązań, manipuluje zapisami księgowymi w taki sposób, że wykazuje niewypłacalność firmy i ogłasza upadłość,

7) budowa sieci firm „w rodzinie” i wyrównywanie zysków lub produkcja strat przez wzajemne transakcje<sup>6</sup>.

Wśród najczęściej stosowanych praktyk w celu zaniżania podstawy opodatkowania przez przedsiębiorców należą:

- 1) ukrywanie sprzedaży,
- 2) zawyżanie cen zakupów,
- 3) zaniżanie lub zawyżanie stanu zapasów,
- 4) ukrywanie produkcji, poprzez np. zawyżanie ilości odpadów czy produktów bezwartościowych,
- 5) faktury kosztowe od nieistniejących dostawców,
- 6) zaliczanie wszelkich możliwych zakupów jako kosztów uzyskania przychodów,
- 7) nierzetelne prowadzenie inwentaryzacji,
- 8) celowe pomyłki w podliczeniach lub przeniesieniach na kontach zakupu i sprzedaży,
- 9) wystawianie fałszywych dokumentów na rzekome rabaty, upusty itp.,
- 10) zaniżenia wartości importowanych towarów przez rozliczenie zakupów fakturami za rzekome inne zobowiązania wobec kontrahenta zagranicznego,
- 11) różnice w kwotach do zapłaty między fakturami wydawanymi klientowi a istniejącymi kopiami w firmie,

---

<sup>6</sup> K. Schneider, *Błędy i oszustwa w dokumentacjach finansowo-księgowych*, Warszawa 2007, s. 197-199.

- 12) przerabianie dat otrzymania towarów,
- 13) stosowanie tych samych dokumentów zakupu<sup>7</sup>.

Jak zauważył Z. Dziemidowicz, aktualnie najpoważniejszym zagrożeniem dla systemu podatkowego państwa są przestępstwa w zakresie podatku od towarów i usług (VAT). Do najczęściej spotykanych przestępstw podatkowych w zakresie wyłudzenia nienależnego podatku VAT zaliczyć należy:

- 1) stosowanie stawki podatkowej niższej od należnej,
- 2) ukrywanie lub usuwanie dokumentów dotyczących niektórych sprzedaży,
- 3) niewykazywanie przez podatnika podatku należnego, co wiąże się najczęściej z czynnościami nieodpłatnymi, zrównanymi ze sprzedażą, jak np. przekazanie, zużycie lub świadczenie usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, przekazanie towarów na potrzeby osobiste podatnika, przekazanie towarów pracownikom na potrzeby osobiste, darowizny towarów, nieodpłatne świadczenie usług;
- 4) deklarowanie sprzedaży zwolnionej od podatku jako sprzedaży opodatkowanej, czego konsekwencją jest niezasadne korzystanie z prawa do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego;
- 5) odliczanie podatku naliczonego z faktury otrzymanej lub wystawionej przez nieuprawnionego podatnika;
- 6) brak skutecznego nabycia towaru, np. nabycie nieruchomości w sytuacji gdy umowa sprzedaży jest nieważna z powodu braku aktu notarialnego w miesiącu odliczenia,
- 7) obniżenie podatku należnego w innych miesiącach, niż w miesiącu w którym podatnik otrzymał fakturę lub w miesiącu następnym;
- 8) dokonywanie odliczeń na podstawie dokumentów niedających do tego uprawnień,
- 9) ukrywanie sprzedaży przy użyciu kradzionych kas fiskalnych, szczególnie w nocy i dni wolne od pracy,
- 10) zawyżanie wartości sprzedaży eksportowej,
- 11) błędne naliczenie terminu rozpoczęcia ewidencjonowania sprzedaży i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej,
- 12) nieprawidłowe ustalanie terminu oraz wielkość ulgi z tytułu nabycia kasy rejestrującej,
- 13) nieprawidłowy sposób odliczania podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku od towarów i usług,
- 14) pobieranie od państwa należności z tytułu VAT za pomocą mechanizmu zwrotu kwoty podatku naliczonego przy zakupach, jeżeli przekraczała ona wysokość podatku należnego z tytułu sprzedaży opodatkowanej stawkami niższymi niż stawka 22%,

<sup>7</sup> K. Schneider, *Błędy...*, s. 203-204.

15) rozliczanie podatku naliczonego na podstawie faktury VAT niepotwierdzonej kopią u sprzedawcy;

16) rozliczanie podatku naliczonego na podstawie faktury stwierdzających sprzedaż towarów lub usług, w których kopia wykazanego podatku na oryginale faktury jest wyższa od kwoty podatku, wskazanego na kopii;

17) opóźnianie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu sprzedaży towaru za pośrednictwem komisanta, otrzymanych zaliczek na poczet dostaw towarów i usług, sprzedaży na koniec miesiąca;

18) odrębne fakturowanie materiałów i usług w budownictwie,

19) organizacja szkoleń za granicą;

20) niepłacenie podatku, mimo przekroczenia kwoty limitu uprawniającej do korzystania ze zwolnienia z podatku VAT<sup>8</sup>.

W dalszej części pracy zostaną opisane wyniki przeprowadzonych na potrzeby niniejszej pracy badań aktowych, których celem było m.in. ustalenie sposobów działania sprawców oszustw podatkowych.

---

<sup>8</sup> **K. Schneider**, *Błędy...*, s. 205-207; zob. także m.in. **Z. Dziemidowicz**, *Przestępczość gospodarcza w Polsce* [w:] **B. Hołyst, E. Kube, R. Schulte**, *Przestępczość zorganizowana w Niemczech i w Polsce. Zwalczanie i zapobieganie*, Warszawa-Lódź- Münster 1996, s. 273-274.



## ROZDZIAŁ VII.

### ZAPOBIEGANIE OSZUSTWOM PODATKOWYM

Należy wskazać, że oszustwa podatkowe wywołują istotne szkody. Podatki stanowią zasadniczą część dochodów Skarbu Państwa. Zgodnie z ustawą budżetową na rok 2013 r<sup>1</sup>. wśród dochodów budżetowych ogółem wynoszących 299385300 tys. zł dochody podatkowe wynoszą 266982697 tys. zł (tzn. 89% dochodów budżetowych, w tym:

1) podatki pośrednie 192208239 tys. zł (tzn. 72% dochodów podatkowych), z tego:

– podatek od towarów i usług 126414509 tys. zł (tzn. 47% dochodów podatkowych),

– podatek akcyzowy 64543730 tys. zł (tzn. 24% dochodów podatkowych),

– podatek od gier 1250000 tys. zł (tzn. 0,47% dochodów podatkowych),

2) podatek dochodowy od osób prawnych 29638450 tys. zł (tzn. 11% dochodów podatkowych),

3) podatek dochodowy od osób fizycznych 42936000 tys. zł (tzn. 16% dochodów podatkowych),

4) podatek tonażowy 8 tys. zł (tzn. 0,000003% dochodów podatkowych),

5) podatek od wydobywania niektórych kopalin 2200000 tys. zł (tzn. 0,82% dochodów podatkowych),

Podatki odgrywają ważną rolę w budżetach gmin, w szczególności dotyczy to wpływów z podatku od nieruchomości, stanowiącego dochód własny gmin. Udział dochodów z podatków i opłat lokalnych w budżetach gmin stanowi ok. 20%, a obszar działania tych podatków nie omija zachowania o charakterze przestępczym<sup>2</sup>.

Pamiętać należy, że skutek popełniania oszustw podatkowych uszczuplane są wpływy z należności podatkowych wpływających do budżetu państwa oraz

---

<sup>1</sup> Ustawa budżetowa na rok 2013 z dnia 25 stycznia 2013 r. (Dz.U. z 2013 roku, poz. 169).

<sup>2</sup> **S. Wolfram**, *Przestępstwo określone w art. 54 kodeksu karnego skarbowego a podatek od nieruchomości*, Prok. i Pr. 2005 nr 3, s. 133 zob. także m.in. **A. Banasik**, *Uchylenie się od opodatkowania w podatku od nieruchomości*, *Nieruchomości* 2004 nr 12, Legalis, **Taże**, *Oszustwo podatkowe – podatki i opłaty lokalne*, *Nieruchomości* 2005 nr 2, Legalis.

budżetów gmin. Z tych budżetów realizowane są zadania przez te podmioty takie jak np. bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne, edukacja, służba zdrowia, kultura i wiele innych. Zadania te służą ogółowi społeczeństwa. Tym samym ofiarą oszustw podatkowych jest całe społeczeństwo i każdy członek tej społeczności z osobna.

We Włoszech np. koszty oszustw podatkowych zostały oszacowane na 5 mld dolarów, natomiast we Francji, w której oszustwa podatkowe i przestępstwa są traktowane stosunkowo „lekką”, straty, przypisywane tym przestępstwom, szacowane są na miliony dolarów rocznie<sup>3</sup>. W krajach wysoko rozwiniętych ostrożne szacunki mówią o niezgodnych z prawem uszczupleniach podatkowych rzędu 10-20%<sup>4</sup>. W Polsce według informacji izb skarbowych zakres uszczupień podatkowych jest znacznie większy, jednak pomimo dużego procentu kontroli wykazujących uszczuplenia w ujęciu wartościowym stanowią one tylko niewielką część faktycznych defraudacji. W Polsce funkcjonują bowiem całe bezpodatkowe enklawy, np. giełdy, warsztaty samochodowe, usługi opieki domowej, korepetycje<sup>5</sup>.

Jak stwierdza L. Lernell, można przypuszczać, że „ciemna liczba” strat, które przestępstwa te za sobą pociągają, jest o wiele wyższa niż „ciemna liczba” samych przestępstw<sup>6</sup>.

Wiele badań, prowadzonych zwłaszcza w USA i w krajach skandynawskich, pozwoliło ustalić, że ryzyko schwytania przestępcy jest odwrotnie proporcjonalne do jego socjoekonomicznego statusu. W klasach społecznych, ekonomicznie uprzywilejowanych, odnajdziemy więc dużą część „ciemnych liczb” przestępczości<sup>7</sup>.

Jak zauważa S.C. Versele, poza „ciemną liczbą” przestępców, którzy nie zostali oficjalnie wykryci, istnieje „złota liczba” przestępców, którzy mają władzę polityczną i którzy wykonują ją bezkarnie, wyrządzając krzywdę obywatelom i społeczności na rzecz swej oligarchii, lub którzy dysponują potęgą ekonomiczną, rozwijającą się ze szkodą dla ogółu społeczeństwa<sup>8</sup>. Chodzi tu głównie o zmywy polityczno-ekonomiczne, o tajne porozumienia ekonomiczno-finansowe, o subtelne sprzeniewierzenia publicznego grosza, dokonywane pod różnymi płaszczykami, i o rzeczywiste nadużycia, którym sprzyjają mniej lub bardziej rozmyślne kruczki w prawie oraz mniej lub bardziej świadome pójście na rękę<sup>9</sup>.

<sup>3</sup> F. Ferretti, *Crime, a Heavy Tax on Economies Old and New*, New York Business and Financial Supplement, 1975 nr 1, zob. w *Niektóre ekonomiczne i społeczne skutki przestępczości. Z materiałów V Kongresu ONZ*, Przestępczość na Świecie 1977, t. X., s. 53.

<sup>4</sup> P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 552.

<sup>5</sup> B. Holyst, *Kryminalistyka*, Warszawa 2010, s. 200-201.

<sup>6</sup> L. Lernell, *Zarys kryminologii ogólnej*, Warszawa 1978, s. 336.

<sup>7</sup> S.C. Versele, „Złote liczby” przestępczości, *Przestępczość na Świecie* 1977, t. X, s. 38.

<sup>8</sup> Tamże, s. 39-40.

<sup>9</sup> Tamże, s. 40; zob. także J.W. Wójcik, *Przestępstwa w biznesie. Zapobieganie*, Tom. 1, Warszawa 2000, s. 46.

Stąd też konieczne jest zapobieganie tego typu przestępstwom. Jak słusznie stwierdził B. Hołyst ze względu na cel i metody działalności profilaktycznej wyróżnić w niej należy kilka dziedzin, a mianowicie: profilaktykę kryminalistyczną, profilaktykę kryminologiczną, politykę karną oraz profilaktykę penitencjarną<sup>10</sup>. Profilaktyka kryminalistyczna to zespół metod i środków mających na celu uniemożliwienie bądź utrudnienie dokonania przestępstwa. Profilaktyka kryminologiczna obejmuje przede wszystkim zagadnienia genezy i etiologii czynu przestępnego i operuje głównie metodami z zakresu psychologii i pedagogiki społecznej i ma na celu nadanie pozytywnego kierunku aktywności ludzkiej oraz wywarcie wpływu na zmianę ujemnych postaw i tendencji. Polityka karna ma na celu takie dostosowanie kary do rodzaju i okoliczności przestępstwa oraz osobowości sprawcy, aby kara ta przyczyniała się do spełniania zadania ochrony społeczeństwa, a jednocześnie gwarantowała, jeśli jest to możliwe, powrót skazanego do życia w społeczeństwie. W zakres profilaktyki karnej włączyć przy tym należy zagadnienie efektywności ścigania. Profilaktyka penitencjarna, sprowadzając się do samego wykonania kary, ma na celu takie ukształtowanie warunków jej przebiegu, aby w optymalnym stopniu realizować funkcje resocjalizacji. Całokształt zagadnień zapobiegania przestępczości można określić mianem polityki kryminalnej<sup>11</sup>.

Zagrożenie interesu publicznego zjawiskami patologicznymi w gospodarce, jakim niewątpliwie jest także oszustwo podatkowe, wynika z szeregu przyczyn, do najważniejszych należy zaliczyć: niedostatek czy wręcz nieumiejętność stosowania prawa, czego przykładem jest m.in. niezadawalająca ściągальność podatków; wady koncepcyjne i legislacyjne ustawodawstwa oraz rozwiązania prawne sprzyjające powstawaniu zjawisk patologicznych; nie zawsze adekwatna do aktualnych potrzeb wykładnia przepisów prawa<sup>12</sup>.

Wskazać należy także na funkcję badawczą działań profilaktycznych, która jest związana z koniecznością stawiania diagnoz i prognozowania trendów rozwojowych przewidywanych zagrożeń. Właściwe stawianie diagnoz i formułowanie prognoz

<sup>10</sup> B. Hołyst, *Kryminologia*, Warszawa 2007, s. 1290.

<sup>11</sup> Tamże, s. 1290-1292; należy przy tym zauważyć iż pojęcia te w literaturze są w różny sposób ujmowane zob. m.in. L. Lernell, *Podstawy nauki polityki kryminalnej. Studia z zagadnień przestępstwa, odpowiedzialności i kary*, Warszawa 1967, s. 7-27; który zauważa, że w ujęciu najszerzym przedmiotem polityki kryminalnej będzie działalność państwa (a zdaniem niektórych autorów także i społeczeństwa) zmierzająca ku zwalczaniu przestępczości, natomiast w ujęciu najwęższym przez politykę kryminalną rozumie należy jedynie politykę ustawodawstwa karnego, zaś polityka ta ogranicza obszar swoich zainteresowań do krytycznej analizy obowiązującego ustawodawstwa pod kątem jego przydatności w walce z przestępczością oraz do wysuwania pod adresem ustawodawcy wniosków legislacyjnych i kodyfikacyjnych.

<sup>12</sup> *Prawo wobec zjawisk patologicznych w gospodarce – propozycje rozwiązań*, tekst opracowany w Instytucie Wymiaru Sprawiedliwości pod redakcją naukową J. Broła i M. Safjana, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1992 nr 7-9, s. 137.



wymaga prowadzenia badań w środowiskach lokalnych. Zestawienie opinii społecznych z informacjami wynikającymi z analiz materiałów źródłowych daje gwarancje zachowania obiektywizmu oraz wychodzenia naprzeciw oczekiwaniom<sup>13</sup>.

W raporcie dotyczącym przestępczości gospodarczej przygotowanym i przedstawionym na forum Rady Europy zawarto szereg zaleceń dotyczących pozakarnych środków zapobiegania występowania zjawisk patologicznych w obrocie gospodarczym, m.in. ustalenie odpowiednio wysokich progów kapitału założycielskiego spółki, tworzenie warunków dla kontroli działalności gospodarczej, zobowiązanie do prowadzenia dokumentacji, sprawowanie nadzoru, a także inspekcji, w szczególności takich spółek, których działalność uzasadnia podejrzenie nadużycia<sup>14</sup>.

J. Braithwaite i G. Geis sformułowali sześć podstawowych twierdzeń stanowiących fundament dla działań aparatu sprawiedliwości w ograniczaniu przestępczości ekonomicznej:

1) w wypadku przestępstwa tradycyjnego fakt, że miało ono miejsce, jest fizycznie zauważalny, natomiast w przypadku przestępstwa popełnionego przez osobę prawną jego rezultat nie jest już tak widoczny;

2) w chwili, gdy przestępstwo zostanie ujawnione, ujęcie podejrzanego będzie trudne w przypadku przestępstwa tradycyjnego, natomiast całkiem proste w przypadku przestępstwa popełnionego przez osobę prawną;

3) jeżeli podejrzany zostanie aresztowany udowodnienie winy jest bezproblemowe w sytuacji przestępstwa tradycyjnego, natomiast w wypadku przestępstwa popełnionego przez osobę prawną zwykle będzie bardzo utrudnione;

4) w sytuacji, gdy przestępca zostanie skazany, skutek odstraszący kary będzie wątpliwy w stosunku do przestępców tradycyjnych, natomiast będzie miał silne działanie restryktywne w wypadku przestępstw popełnianych przez osoby prawne;

5) pozbawienie zdolności prawnej nie jest odpowiednim i efektywnym środkiem dla powstrzymania przestępstw tradycyjnych w społeczeństwie, natomiast będzie miał silne działanie restryktywne w wypadku przestępstw popełnianych przez osoby prawne;

6) odrzucenie doktryny rehabilitacji społecznej jako nieefektywnej w polityce eliminowania przestępczości tradycyjnej nie jest równoznaczne z jej niepowodzeniem w postępowaniu względem osób prawnych<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> B. Holyst, *Policja na świecie*, Warszawa 2013, s. 125.

<sup>14</sup> O. Górniok, *Środki zapobiegania przestępczości gospodarczej w zaleceniach Rady Europy*, PiP 1992 nr 10, s. 24-25.

<sup>15</sup> G. Geis, *On White-Collar Crime*, D.C. Lexington Books, Heath, 1982; G. Geis, *White-Collar Crime. Theory and Research*, Sage, London, Stotland, Ezra, 1980; B. Fisse, J. Braithwaite,

Zapewnienie skutecznego ścigania przestępczości gospodarczej wymaga skoordynowanego działania w różnych sferach<sup>16</sup>:

1) jakość regulacji prawnej dotyczącej prowadzenia działalności gospodarczej, w sposób klarowny określającej zakres swobody i obowiązki uczestników obrotu gospodarczego,

2) jakość legislacji karnej, nie pozostawiającej luk, penalizującej najpoważniejsze patologie obrotu gospodarczego, w sposób nie pozostawiający wątpliwości co do tego, które zachowania stanowią przestępstwo,

3) organizacja organów ścigania mających prawne i faktyczne możliwości ujawniania i ścigania przestępstw i ich sprawców<sup>17</sup>, które muszą: posiadać niezbędną wiedzę dotyczącą obrotu gospodarczego, dysponować odpowiednimi środkami finansowymi umożliwiającymi im realizację celów postępowania karnego, mieć możliwość zatrudniania wysokiej klasy specjalistów;

4) odpowiednie rozwiązania proceduralne, umożliwiające zgromadzenie materiału dowodowego niezbędnego dla efektywnego oskarżenia.

Pozakarne środki przeciwdziałania w przypadku przestępczości gospodarczej mogą mieć charakter prewencyjny lub dowodowy. Podstawowym ich celem jest z pewnością zapobieganie lub przynajmniej utrudnianie popełniania przestępstw gospodarczych, lecz jednocześnie niektóre rodzaje pozakarnych środków ułatwiają uzyskiwanie dowodów popełnienia przestępstwa, przy czym istotniejszym wydaje się podział tych środków na rzeczowe i personalne, które mogą spełniać tylko jedną z tych dwóch funkcji albo występować w dwojakim charakterze: środków prewencyjnych i dowodowych<sup>18</sup>. Wśród środków rzeczowych podstawowe znaczenie ma obowiązek prowadzenia stosownej dokumentacji działalności gospodarczej lub prowadzenia rejestrów, natomiast jeżeli chodzi o środki personalne, to mają one uniemożliwić udział w obrocie gospodarczym osób, które nie dają

---

*The Impact of Publicity on Corporate Offenders*, State University of New York Press, Albany, N.Y. 1983; cyt. za **A. Balandynowicz**, *Kontrola społeczna przestępstw ekonomicznych* [w:] **B. Holyst, E. Kube, R. Schulte**, *Przestępczość zorganizowana w Niemczech i w Polsce i jej implikacje społeczno-ekonomiczne*, Warszawa-Münster-Lódź 1998 s. 99-100.

<sup>16</sup> **J. Iwanicki**, *Ściganie zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Przestępczość gospodarcza z perspektywy Polski i Unii Europejskiej, Materiały konferencji międzynarodowej (Mikołajki, 26-28 września 2002)*, pod red. A. Adamskiego, Toruń 2003, s. 195-196.

<sup>17</sup> Niejednokrotnie konieczne jest podejmowanie czynności operacyjno – rozpoznawczych o charakterze niejawnym, jak np. kontrola operacyjna, przesyłka niejawnie kontrolowana, czy też zastosowanie tajnych agentów – zob. w szczególności **P. Kosmaty**, *Kontrola operacyjna realizowana przez wywiad skarbowy*, Prokurator 2011 nr 2, s. 45-59; **K. Teszner**, *Nowe uprawnienia organów kontroli skarbowej*, Przegląd Podatkowy 2005 nr 4, s. 43-48.

<sup>18</sup> **S. Gabryszewski, T. Oczkowski**, *Zapobieganie i zwalczanie przestępczości gospodarczej*, Prok. i Pr. 1996 nr 12, s. 52.

gwarancji rzetelnego wypełniania obowiązków<sup>19</sup>. M. Levi wskazał na następujące cele personalnych środków przeciwdziałania przestępczości: nie dopuszczać do działalności gospodarczej osób wykazujących skłonności do oszukańczych manipulacji; nie dopuszczać także do niej osób, które ze względu na brak przygotowania profesjonalnego mogą narażać na szkody innych uczestników obrotu gospodarczego; za pomocą środków, w tym karnych, eliminować z obrotu gospodarczego osoby naruszające reguły obowiązujące w tej działalności<sup>20</sup>.

Osoby fizyczne powinny prowadzić działalność gospodarczą pod własnym imieniem i nazwiskiem, często jednak posługują się abstrakcyjną nazwą, utrudniającą identyfikację osoby prowadzącej tę działalność<sup>21</sup>. W przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością ustalenie kapitału zakładowego, wynoszącego obecnie 5.000,00 zł<sup>22</sup>, jest niewspółmierne do kosztów związanych z rozpoczęciem działalności gospodarczej. Uwzględniając, że podmiot ten posiada osobowość prawną, a odpowiedzialność wspólników jest ograniczona do wysokości posiadanych udziałów, należy stwierdzić że ta forma jest idealna do popełniania przestępstw w sferze obrotu gospodarczego<sup>23</sup>.

Jak słusznie bowiem wskazywała O. Górniok, przekonanie że działalność gospodarcza pozostawiona sama sobie potrafi w sposób naturalny eliminować przejawy patologii upadło dawno temu. Stosunkowo szybko też zachwiała się też wiara w wszechskuteczność racjonalnych zabiegów ekonomicznych do eliminowania patologicznych zachowań w sferze działalności gospodarczej. Wkrótce też uznano za niewystarczające dla takiego celu środki, jakimi dysponuje prawo cywilne, handlowe, czy administracyjne<sup>24</sup>. Słusznie stwierdziła T. Dębowska-Romanowska, iż każde umyślne, a nawet nieumyślne nieujawnienie opodatkowania jest zdarzeniem negatywnym, nagannym społecznie, które powinno być sankcjonowane. Na pytanie, czy winny to być, zawsze sankcje karne, czy tylko administracyjno-dyscyplinujące, należy odpowiedzieć, że zależy to w dużej mierze od tego, czy nieujawnienie bardziej godzi w interes fiskalny państwa, stwarzając realną, bezpośrednią groźbę niezapłacenia, czy bardziej w sam ład prawny rozli-

<sup>19</sup> Tamże, s. 52-53.

<sup>20</sup> O. Górniok, *Środki...*, s. 25.

<sup>21</sup> Tamże, s. 53-53.

<sup>22</sup> art. 154 § 1 ksh; wysokość tego kapitału została przy tym zmniejszona w 2009 roku z kwoty 50.000,00 zł, co uzasadniano tym, że minimalna wysokość kapitału spółki utrudnia skorzystanie z formy spółki komandytowo-akcyjnej i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez przedsiębiorców posiadających dobry biznes-plan, lecz względnie niewielki kapitał – zob. uzasadnienie do projektu ustawy druk 600 Sejmu VI kadencji.

<sup>23</sup> Por. S. Gabryszewski, T. Oczkowski, *Zapobieganie...*, s. 55.

<sup>24</sup> O. Górniok, *Rola karania w przeciwdziałaniu patologicznym zachowaniom gospodarczym*, PUG 1999 nr 5, s. 12.

czeń. Dopiero zamiar osiągnięcia korzyści kosztem Skarbu Państwa przez uchylenie się od opodatkowania czyni nieujawnienie na tyle szkodliwym społecznie, że wymaga karania<sup>25</sup>.

Pamiętać przy tym należy, że jak wskazał L. Gardocki, prawo karne nie powinno wkraczać, a więc i kryminalizacja nie powinna mieć miejsca, jeżeli wystarczą środki przewidziane w innych dziedzinach prawa, np. administracyjnego, cywilnego, prawa pracy, karnoadministracyjnego (znaczenie węższe zasady subsydiarności). Przy rozumieniu potrzeby kryminalizacji należy brać pod uwagę również inne środki kontroli społecznej (szersze znaczenie zasady subsydiarności)<sup>26</sup>. Gdy środki przewidziane w innych gałęziach prawa okażą się niewystarczające, wówczas zachodzi konieczność sięgnięcia do środków najostrzejszych, które zawierają normy prawa karnego. W przypadku przestępczości gospodarczej generalnym postulatem jest, aby kryminalizować je tylko w ostateczności, w szczególnie uzasadnionych przypadkach (subsidiarność jako *ultima ratio*)<sup>27</sup>. Problem ten rozpatruje się przy tym na dwóch płaszczyznach: legislacyjnej, w której chodzi o ustalenie zakresu kryminalizacji i ustalenie katalogu środków prawno karnych oraz organizacyjnej, stwarzającej w strukturze organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości pionu zajmującego zwalczaniem przestępczości<sup>28</sup>. Słusznie przy tym zauważył L. Wilk, iż ochrona karnoskarbowa powinna mieć charakter uzupełniający, a zakres sankcji administracyjnych powinien być brany pod uwagę przy interpretacji przepisów karnych. Prawo karne skarbowe jest instrumentem ochrony interesów Skarbu Państwa, a ochrona ta powinna w większym stopniu opierać się na przesłankach prakseologicznych, w mniejszym zaś stopniu na retrybucji. Prowadzi to do wniosku, iż założone cele należy osiągać jak najmniejszym kosztem. Zwrócił przy tym uwagę, iż zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym rozumiana w węższym znaczeniu (tzn. że prawo karne powinno wkraczać, jeżeli wystarczą środki z innych dziedzin prawa) powinna uwzględniać także fakt, że administracyjne procedury odpowiedzialności oznaczają zazwyczaj obniżenie standardów proceduralnych i zmniejszenie gwarancji ochrony praw zainteresowanego<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, PiP 2007 nr 9, s. 21.

<sup>26</sup> L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 128.

<sup>27</sup> S. Żółtek, *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009, s. 196.

<sup>28</sup> G. Grabarczyk, *Przestępczość gospodarcza na tle przemian ustrojowych w Polsce*, Toruń 2002, s. 220.

<sup>29</sup> L. Wilk, *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr 2000 nr 6, s. 63-64.

Warto także zwrócić uwagę na zasadę proporcjonalności tzn. bilans zysków i strat kryminalizacji<sup>30</sup>. Problem wprowadzania na płaszczyźnie gospodarczej penalizacji i jej pożądanego zakresu wynika przede wszystkim ze swoistej wrażliwości sfery ekonomicznej. Każda ingerencja prawodawcza poprzedzona musi być więc wnikliwą analizą pod względem potencjalnego wpływu na płynność i dynamikę działań handlowych. Należy w związku z tym zachować szczególną ostrożność przy wprowadzaniu i określaniu odpowiedniego zakresu ingerencji prawa karnego<sup>31</sup>. Respektowanie zasady proporcjonalności, rozumianej jako zachowanie właściwych relacji między kryminalizacją (stanowiącą środek), a celem który się przy jej użyciu osiągnąć, natrafia w prawie karnym gospodarczym na specyficzne trudności, ze względu na brak kryteriów takich relacji. Z jednej strony nie ma moralnych korzeni prawa karnego gospodarczego, z czym związany jest niedostatek społecznego potępienia osób naruszających takie normy, z drugiej strony rozmiary strat powodowanych przestępczością i wysokie zyski jej sprawców – szokują większość społeczeństwa. Na skomplikowanym tle zróżnicowanych, ambiwalentnych postaw społeczeństwa wobec przejawów przestępczości gospodarczej, niełatwo jest szacować proporcje między postawionym celem a projektowanym prawno karnym środkiem jego osiągnięcia<sup>32</sup>.

Należy przy tym pamiętać, że surowa kara nie jest elementem wywierającym samodzielnie wpływ na decyzję potencjalnego przestępcy, działającego zgodnie z modelem *homo oeconomicus*, o popełnieniu przestępstwa, efektywna polityka karna, która sprowadza się do alokowania ograniczonych zasobów finansowych, przeznaczonych na wymiar sprawiedliwości w taki sposób, aby zapewnić optymalny wskaźnik przestępczości, winna polegać na zwiększeniu skuteczności wykrywania przestępstw oraz wykonywania kar orzeczonych, bowiem niskie prawdopodobieństwo rzeczywistego poniesienia odpowiedzialności karnej, jest drugim, obok wysokości grożącej kary, czynnikiem determinującym działalność przestępczą. W efekcie, optymalna polityka karna jest wypadkową zarówno zagrożenia karnego, przewidzianego w ustawie za określony typ czynu zabronionego, jak i rzeczywistego ryzyka poniesienia odpowiedzialności karnej przez sprawcę<sup>33</sup>. R. Sowiński w oparciu o analizę literatury, wskazał na kilka istotnych wskazówek dotyczących polityki karania podatkników:

1) wysokość sankcji powinna redukować opłacalność uchylania się od opodatkowania,

<sup>30</sup> L. Gardocki, *Zagadnienia...*, s. 109.

<sup>31</sup> J. Karaźniewicz, *Bankowe oszustwo kredytowe. Aspekty normatywne, kryminologiczne i polityczno kryminalne*, Toruń 2005, s. 223.

<sup>32</sup> O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa 1994, s. 136.

<sup>33</sup> M. Maraszek, *Model przestępcy racjonalnego i efektywna polityka karna – okiem praktyka*, Prokurator 2011 nr 3, s. 12.

2) państwo powinno stosować różnorodne środki dyscyplinujące podatników, a sankcje karne powinny być stosowane w ostateczności,

3) rodzaj sankcji powinien być dostosowany do specyfiki indywidualnego przypadku,

4) przy ustalaniu wysokości i rodzaju stosowanych kar należy uwzględniać zasady humanitaryzmu i nie powinno się naruszać ludzkiej godności,

5) przepisy wprowadzające sankcje za uchylanie się od opodatkowania powinny swoim zakresem podmiotowym obejmować wszystkie osoby współdziałające w procederze, tak aby utrudnić współdziałanie w tym zakresie,

6) polityka karania powinna uwzględniać zarówno konieczność oddziaływania na przyszłe zachowania podatnika, jak i realizować zasadę prewencji ogólnej,

7) państwo powinno prowadzić politykę informacyjną zwiększającą świadomość konsekwencji uchylania się od opodatkowania<sup>34</sup>.

Generalną zasadą jest to, że jeżeli środki przeciwdziałania przewidziane w innych gałęziach prawa okażą się niewystarczające, wówczas zachodzi konieczność sięgnięcia po środki właściwe dla prawa karnego, co należy postrzegać na płaszczyźnie legislacyjnej i organizacyjnej. W tej pierwszej chodzi o ustalenie zakresu kryminalizacji w przez określenie ustawowych znamion przestępstw oraz o określenie katalogu środków prawnie karnych, za pomocą których można te zjawiska skutecznie zwalczać<sup>35</sup>. Doświadczenie jednocześnie przy tym uczy, że trudno jest stworzyć udane przepisy karne na marginesach ustaw z innych dziedzin prawa, ponadto skonstruowanie jednego stanu faktycznego (przepisu, przestępstwa), uwzględniającego wszystkie typy i formy zagrożeń przestępnych, nie jest możliwe z punktu widzenia technik legislacyjnych<sup>36</sup>.

Oszustwa podatkowe należą do najcięższych czynów w prawie karnym skarbowym. Wydaje się, że w przypadku takich czynów jak uchylanie się od opodatkowania, zatajanie prowadzenia działalności na własny rachunek, podawanie nieprawdy w deklaracji podatkowej i doprowadzanie przez to do narażenia na uszczuplenie, czy też nienależny zwrot, tzn. oszustwa podatkowego jest spełniony warunek wypełnienia *ultima ratio*. Środki administracyjnoprawne, takie jak sankcje administracyjne, stosowane przez organy podatkowe, czy też kontroli skarbowej, nie mogą tu spełniać swojej funkcji, ze względu na konieczność uwzględnienia nie tylko stwierdzenia naruszenia przepisów podatkowych, ale także zamiaru tego uszczuplenia, winy i społecznej szkodliwości zachowania sprawcy.

<sup>34</sup> R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 342.

<sup>35</sup> S. Gabryszewski, T. Oczkowski, *Zapobieganie...*, s. 57.

<sup>36</sup> W. Jarocho, *Przestępczość gospodarcza i prawne instrumenty jej zwalczania*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2003 nr 6, s. 2-3.



Natomiast na płaszczyźnie organizacyjnej chodzi przede wszystkim o utworzenie w strukturze organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości pionu zajmującego się zwalczaniem przestępczości gospodarczej<sup>37</sup>. Podkreślić przy tym należy, że w trakcie badań różnego rodzaju przestępstw ciągle wzrasta zapotrzebowanie na wiedzę specjalistyczną i trudno jest sobie wyobrazić nowoczesną sprawę karną, w prowadzeniu której niestosowano by wiedzy specjalistycznej. Na wnioski w sprawach karnych, takich jak ustalenie formy winy, zakwalifikowanie danego czynu, sformułowanie aktu oskarżenia, ma również wpływ posiadanie przez śledczych i sędziów wiedzy z zakresu np. nauki, ekonomii i innych dziedzin<sup>38</sup>.

Kluczem do zapobiegania i zwalczania oszustw podatkowych jest ograniczenie przyczyn ich popełniania. W systemie podatkowym nie jest możliwa w sposób oczywisty likwidacja tych przyczyn, bowiem przy wymiarze podatków podstawą są informacje składane przez samych podatników. W pewnej mierze ogranicza sferę możliwości uszczupień zobowiązań podatkowych stosowanie płatniczego systemu poboru podatków, bowiem płatnik, odpowiedzialny za obliczenie i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu co do zasady nie jest zainteresowany w uszczupleniach tych zobowiązań i podlega odpowiedzialności karnej skarbowej za naruszenia w tym zakresie.

Poszczególne ustawy podatkowe, poza zasadniczym obowiązkiem zapłaty podatku, statuuja szereg obowiązków. Z obowiązkiem określonego zachowania się adresata normy prawnopodatkowej wiążą się – w razie niespełnienia, bądź nienależytego spełnienia tego obowiązku – określane prawem następstwa jako sankcje podatkowe<sup>39</sup>. Prawo podatkowe przewiduje szereg własnych sankcji obwarowujących obowiązki wynikające z prawa podatkowego, takie jak np.: nieważność czynności prawnej sprzecznej z porządkiem prawnym, oszacowanie podstawy opodatkowania, oszacowanie dochodu, dodatkowe zobowiązanie podatkowe<sup>40</sup>. Jednakże obok tych sankcji przewidzianych przez ustawy podatkowe występują sankcje karne skarbowe, przewidziane przez kodeks karny skarbowy. Zauważyć należy, że nie każde naruszenie przepisów podatkowych jest obwarowane sankcją karnoskarbową.

<sup>37</sup> Por. **S. Gabryszewski, T. Oczkowski**, *Zapobieganie...*, s. 55.

<sup>38</sup> **R. Burda**, *Wykorzystywanie wiedzy specjalistycznej w badaniu przestępstw gospodarczych* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Andrzeja Szwarca*, Wrocław 2001, s. 39.

<sup>39</sup> **A. Gomulowicz** [w:] **A. Gomulowicz, J. Malecki**, *Podatki...*, s. 171; zob. szerzej **J. Malecki**, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 155-163, zob. także **M. Stahl, M. Lewicki, R. Lewicka** (red.), *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011.

<sup>40</sup> **A. Gomulowicz** [w:] **A. Gomulowicz, J. Malecki**, *Podatki...*, s. 174-178.



Poprzez popełnienie oszustwa podatkowego, podobnie jak w innych wypadkach uchylania się od opodatkowania, następuje zniekształcenie wymiaru zobowiązań podatkowych, a i powstanie tego „zobowiązania” niezgodnie z rzeczywistym indywidualnym obowiązkiem podatkowym. Jak wskazał H. Dzwonkowski wyróżnić należy sankcje *sensu stricto* i sankcje *sensu largo*. Te pierwsze, to wszelkiego rodzaju dolegliwości (kary) związane ze stanami faktycznymi lub prawnymi określonymi w obowiązujących przepisach, natomiast w szerszym znaczeniu tego słowa to instytucje prawne danego działu prawa, w których występują sankcje *sensu largo*. Do sankcji należą: sankcje karne, w tym sankcje karne skarbowe za przestępstwa i wykroczenia podatkowe; sankcje administracyjne; sankcje za naruszenie dyscypliny budżetowej; sankcje podatkowe<sup>41</sup>. Do tradycyjnych sankcji należą odsetki za zwłokę, stanowiące następstwo nieterminowego płacenia podstawowego zobowiązania podatkowego, ponadto takie instytucje jak: szacowanie podstawy opodatkowania, opodatkowanie przerzucania dochodu, opodatkowanie przerzucania dochodu, opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów, utrata prawa do opodatkowania w uproszczonej formie opodatkowania<sup>42</sup>. Obok nich występują tzw. karne sankcje podatkowe, które wyróżnia kilka kryteriów tzn. po pierwsze język aktu prawnego, np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe, wyższy niż uznawany za podstawowy ciężar opodatkowania, represyjny cel ich wprowadzenia oraz z reguły ich stosowanie wymaga wydania decyzji. Ponadto norma prawa podatkowego należy do typu represji karnych przez to, że nie spełnia cech definicyjnych podatku oraz brak w niej podstawowych elementów konstrukcyjnych właściwych konstrukcjom podatkowym (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa)<sup>43</sup>.

Na szczególną uwagę zasługuje opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów, w tym sytuacja, że wobec tej samej osoby zastosowano 75% stawkę podatkową oraz karę za delikt z art. 54 kks. Potencjalne tzw. źródła nieujawnione to źródła przychodów, których podatnik nie ujawnił przed wszczęciem postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych i nie zostały ujawnione do momentu zakończenia postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych<sup>44</sup>. W praktyce stosowania prawa, przyjmuje się

<sup>41</sup> H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport 116, Warszawa 1997, s. 2.

<sup>42</sup> Tamże, s. 4, a także H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, M. Pod. 1999 nr 3, s. 23.

<sup>43</sup> H. Dzwonkowski, *Sankcje...*, s. 5-6.

<sup>44</sup> T. Nowak, *Wzorzec materialno-prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych* [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009, s. 63.

ustalenie rozmiarów odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie Skarbu Państwa na podstawie daniny obliczonej przy zastosowaniu 75% stawki, wynikającej z decyzji organu podatkowego<sup>45</sup>. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, stwierdził, że art. 54 kks w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karłą za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 updof w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W uzasadnieniu Trybunał wskazał m.in., że opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jedynie reakcją ustawodawcy na niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku samoobliczenia wymiaru, lecz instytucją odrębnego wymiaru zobowiązań podatkowych, stanowiącą *ultima ratio*, tj. instytucją znajdującą zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego. Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 30 ust. 1 pkt 7 updof nie odpowiada w pełni sformułowanej w doktrynie prawnej i orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karno-administracyjnego). Nieujawnienie dochodów podatkowych wymaga podjęcia przez organ działań polegających na ustaleniu wysokości dochodów rzeczywiście uzyskanych przez podatnika i ich opodatkowaniu. Omawiana regulacja jest normą określającą – odrębny, istniejący oprócz innych źródeł przychodu, podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub w innych zryczałtowanych formach – podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy zostaje tu zastąpiony przez wtórny i zastępczy dochód, który ujawnia się w postaci wydatków i majątku. Trybunał przy tym podkreślił, że podwyższona stawka podatkowa łagodzona jest sposobem obliczania podstawy podatku od dochodów nieujawnionych. Powtórzyć należy, że odmienny od ogólnych zasad wzorzec podstawy opodatkowania znalazł w tym przepisie zastosowanie tylko i wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu, pochodzącego z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach. Ujawnienie przez samego podatnika źródeł dochodu wyłącza możliwość zastosowania stawki podatkowej w wysokości 75%.

<sup>45</sup> M. Zbrojewska, *Odpowiedzialność karna skarbowa* [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009, s. 401.

Również jeżeli zebrane przez organ podatkowy w toku postępowania dowody wskazują, że podatnik uzyskiwał w danym roku podatkowym przychody ze znanych, choć niezgłoszonych do opodatkowania, źródeł przychodów, organ ten powinien wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, bez potrzeby wszczynania postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Ponadto podwyższona stawka dla dochodów nieujawnionych musi rekompensować niemożność obciążenia pozostającego w zwłoce podatnika świadczeniem odsetkowym. Opodatkowanie dochodów na podstawie oznak zewnętrznych może “sprawiać wrażenie” konstrukcji stwarzającej podatnikowi sytuację niekorzystną w porównaniu z tą, jaka wynika z opodatkowania na zasadach ogólnych. W rzeczywistości może się jednak okazać, że dolegliwość, którą niesie z sobą opodatkowanie dochodów nieujawnionych z perspektywy rzeczywistego ciężaru, jaki ma ponieść podatnik, jest mniejsza niż ta, która opiera się na opodatkowaniu na zasadach ogólnych<sup>46</sup>.

Jednakże, jak słusznie zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. II KK 20/09, przepis art. 54 kks dotyczy jedynie nieujawnienia przez podatnika właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie podatku, co do którego istniał już w danym okresie obowiązek podatkowy obejmujący tego podatnika; nie penalizuje on zatem nieuregulowania przez podatnika zryczałtowanego podatku w wysokości 75% od dochodów z nieujawnionych źródeł w okresie, za który ustalono później ten podatek, jako że w okresie tym obowiązek podatkowy co do tego podatku jeszcze nie istniał i powstał dopiero w wyniku wydania i doręczenia podatnikowi decyzji organu podatkowego o zastosowaniu wobec niego wskazanego podatku zryczałtowanego<sup>47</sup>. Podobnie, już po powołanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 października 2011 r., sygn. V KK 340/11, powołując się na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 2009 r. wskazał że sprawca nie może ponieść za to samo zachowanie dwukrotnej odpowiedzialności, wynikającej z art. 30 ust. 1 pkt 7 updof, wiążącej się z naliczeniem podatku w wysokości 75% uzyskanego dochodu, a równocześnie odpowiadać za przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 kks<sup>48</sup>. Tym samym, sama kwestia konstytucyjności karania z art. 54 kks, przy uprzednim wymierzeniu podatku dochodowego od osób fizycznych od nieujawnionych źródeł, nie rozstrzyga o tym, że sprawcy czynu można przypisać delikt z art. 54 kks. W świetle powołanych wyroków bowiem zachowanie sprawcy nie wypełnia bynajmniej znamion czynu, o jakim mowa w art. 54 kks. Znamiona strony przedmiotowej zarówno przestępstwa karnego skarbowego, jak

<sup>46</sup> OTK-A 2011 nr 3, poz 21.

<sup>47</sup> OSNKW 2009 nr 11, poz. 95.

<sup>48</sup> LEX nr 1044081.

i wykroczenia z art. 54 § 3 kks wyznaczone zostały zatem przez brak ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji. Złożenie deklaracji nie wchodzi w tym przypadku w ogóle w rachubę. Nie można także postawić znaku równości pomiędzy przychodem z nieujawnionych źródeł stanowiącym podstawę opodatkowania za dany rok podatkowy obliczaną na podstawie art. 20 ust. 3 updof i dochodami ze źródeł znanych i podlegających ujawnieniu za ten sam rok podatkowy, które miałyby stanowić nieujawnioną podstawę opodatkowania na zasadach ogólnych w podatku dochodowym od osób fizycznych obliczaną stosownie do art. 26 ust. 1 updof. Przychód z nieujawnionych źródeł nie może być utożsamiany z dochodem na zasadach ogólnych określonym w oparciu o art. 9 ust. 2 updof, gdyż nie jest w ogóle znany czas jego uzyskania<sup>49</sup>. Podatnik podatku dochodowego, obliczając swoje zobowiązanie – nawet teoretycznie – nie ma możliwości od uchylecia się od zapłacenia podatku według stawki 75%, gdyż ustawodawca nie zobowiązuje go do zapłacenia takiego podatku<sup>50</sup>. Tym samym, jeżeli źródło przychodów nie zostało ujawnione, a w toku postępowania dowodowego nie wykazano tego źródła, czy też czasu jego uzyskania, wówczas osoba, która zaniechała ujawnienia źródła podlega opodatkowaniu stawką z art. 30 ust. 1 pkt 7 updof, natomiast nie można tej osobie przypisać znamion deliktu z art. 54 kks. Natomiast, gdy w toku postępowania, zostanie wykazane źródło przychodu, jak również inne okoliczności m.in. czas powstania tego przychodu, wówczas organ jest zobligowany do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, nie ma zastosowania stawka z art. 30 ust. 1 pkt 7 updof, natomiast wobec faktu, że sprawca nie ujawnił przedmiotu i podstawy opodatkowania, czyn taki wchodzi w skład znamion strony przedmiotowej z art. 54 kks. Pamiętać bowiem należy, że zgodnie z art. 15 § 1 kks orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

Jak zauważył L. Wilk, na gruncie kodeksu karnego skarbowego uiszczenie uszczuplonego podatku, pozwala na zastosowanie następujących środków redukcji, aż do wyłączenia odpowiedzialności:

- 1) w ramach czynnego żalu wyłącza karalność (art. 16 § 1 i § 2 kks oraz art. 16a kks),
- 2) pozwala na zastosowanie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 kks),
- 3) pozwala uznać za wykonaną karę ograniczenia wolności orzeczoną zamiast pozbawienia wolności (art. 26 § 2 w zw. z art. 188 kks),

<sup>49</sup> M. Jaśniewicz, *Glosa do wyroku TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08*, ZNSA 2012 nr 1, Lex nr 145649/3.

<sup>50</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 243.

4) zapobiega zasadniczo przepadkowi przedmiotów, których dotyczy (art. 31 § 3 pkt 2 kks),

5) pozwala na zastosowanie szczególnego trybu nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 36 § 2 kks),

6) w pewnych wypadkach zapobiega nadzwyczajnemu obostrzeniu kary (art. 37 § 2 kks),

7) jest elementem instytucji probacyjnych: warunkowego umorzenia, zawieszenia kary i zwolnienia (art. 41 § 2 i 4 kks),

8) pozwala na zastosowanie trybu postępowania mandatowego (art. 137 § 2 pkt 1 kks),

9) pozwala na skazanie bez rozprawy (art. 156 § 3 kks),

10) pozwala na zastosowanie tzw. skróconej rozprawy (art. 161 § 1 kks)<sup>51</sup>.

Tak obszerny katalog możliwości złagodzenia, a nawet zredukowania do zera odpowiedzialności karnej skarbowej warunkowanej zrealizowaniem celu egzekucyjnego, w pełni uzasadnia tezę o priorytecie tego celu przed represją w postępowaniu karnym skarbowym<sup>52</sup>.

Wyczerpująco możliwe środki, w tym przede wszystkim pozakarne, w odniesieniu do uchylania się od opodatkowania, omówił R. Sowiński<sup>53</sup>. Wyróżnił on bowiem:

1) redukcję skali uchylania się od opodatkowania poprzez wpływ na czynniki ekonomiczne, w tym m.in. optymalizację wysokości obciążeń podatkowych i kosztów poboru podatku, zwiększanie prawdopodobieństwa wykrycia oszustw podatkowych, poprzez właściwy dobór podatników do kontroli, skuteczność kontroli, politykę informacyjną, współpracę międzynarodową; a także politykę karania, przejawiającą się w redukcji opłacalności, doborze przesłanek stosowania sankcji karnych oraz przy wymiarze kary, politykę informacyjną,

2) redukcję skali uchylania się od opodatkowania poprzez wpływ na moralność podatkową, w tym m.in. poprawę poczucia sprawiedliwości;

3) podnoszenie poziomu dyscypliny podatkowej poprzez odwoływanie się do emocji;

4) podnoszenie poziomu moralności poprzez wpływ na zachowanie podatnika.

Odnosnie pierwszej z grup środków autor ten podniósł m.in. na to, że stawki podatkowe nie powinny przekraczać poziomu, przy którym wysokość wpływów budżetowych będzie maleć. Dyskusja o wysokości obciążeń podatkowych powinna być połączona z dyskusją na temat wydatków publicznych. Należałoby przy

<sup>51</sup> L. Wilk, *Szczegółne...*, s. 474-475.

<sup>52</sup> L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012 nr 8, s. 15.

<sup>53</sup> R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 231 i n.

tym rozważyć wprowadzenie mechanizmów uniezależniających polityki kształtowania poziomu wydatków publicznych i polityki kształtowania stawek podatkowych od cyklu wyborczego i bieżącej polityki. Istniejące i proponowane stawki powinny być poddawane analizie za pomocą metodologii wypracowanej na gruncie nauk ekonomicznych, a w przypadku wątpliwości należy rozkładać w czasie zmiany stawek podatkowych. Należy przy tym prowadzić politykę poboru zaliczek na podatek dochodowy, która wzmacnia dyscyplinę podatkową. W celu obniżenia stawek podatkowych ciężar podatkowy powinien być rozłożony na jak największą liczbę podatników. Pobieranie podatku przez płatnika i stosowanie w większym zakresie podatków pośrednich powoduje zmniejszenie subiektywnie postrzeganego przez podatnika poziomu obciążeń i wprowadza konflikt interesów stron transakcji, dlatego instytucja płatnika powinna być wykorzystywana w możliwie szerokim zakresie, a podatki pośrednie powinny zyskiwać na znaczeniu. Państwo powinno prowadzić politykę informacyjną uzasadniającą taki, a nie inny poziom obciążeń podatkowych i wyjaśniającą znaczenie środków uzyskanych z podatków, co pozwala na uzyskanie większej akceptacji dla istniejących stawek podatkowych. Projektując system podatkowy i zasady poboru podatków, ustawodawca powinien minimalizować koszty poboru ponoszone przez podatnika<sup>54</sup>. R. Sowiński wskazał także na kwestie zwiększania prawdopodobieństwa oszustw podatkowych, m.in. poprzez właściwy dobór podatników typowanych do kontroli, zauważając że do czynników umożliwiających taki dobór zaliczyć należy dysponowanie odpowiednią ilością różnorodnych informacji na temat podatników oraz użycie odpowiedniej metodologii typowania podatników, u których prawdopodobieństwo uchylania się od opodatkowania jest ponadprzeciętne<sup>55</sup>. Wśród podatników, z punktu widzenia informacji gromadzonej przez organ, da się wyróżnić, trzy grupy potencjalnie niezdiscyplinowanych podatników. Pierwsza z nich obejmuje tych, u których w przeszłości stwierdzono fakt uchylania się od opodatkowania. Druga grupa, to podatnicy zidentyfikowani na podstawie informacji uzyskanych na ich temat w toku postępowań przed organami podatkowymi oraz informacji uzyskiwanych od innych podmiotów. Trzecia grupa obejmuje tych, którzy nie zostali zidentyfikowani jako naruszający normy prawa podatkowego, ale wysokie prawdopodobieństwo uchylenia się od opodatkowania wynika z przypisanych im cech charakterystycznych<sup>56</sup>. Należy tu wskazać na kontrole, przy typowaniu podatników ze względu na rodzaj prowadzonej przez nich działalności (np. sektora, czy zawodu), sposób prowadzenia (np. przez Internet), czy też inne cechy charakterystyczne. Po drugie, stosowany jest losowy dobór po-

<sup>54</sup> Tamże, s. 235-236.

<sup>55</sup> Tamże, s. 303.

<sup>56</sup> Tamże, s. 310-311.



datników, bez względu na to, czy wykazują cechy niezdyscyplinowania. Wreszcie stosuje się zaawansowane metody przetwarzania danych i metody statystyczne, pozwalające na zidentyfikowanie podatników na podstawie wykrywania dla nich charakterystycznego układu zmiennych. W wyniku tzw. drążenia danych (*data mining*) określony zostaje zbiór podatników, u których prawdopodobieństwo wystąpienia zaległości podatkowych jest największe<sup>57</sup>. Natomiast na skuteczność kontroli wpływają przede wszystkim takie czynniki, jak: zakres uprawnień organów kontrolujących i powiązane z tymi uprawnieniami obowiązki podatnika; prawidłowość stosowanej w czasie kontroli metodologii oraz środki techniczne, jakimi dysponują osoby kontrolujące; wiedza, umiejętności i podatność na korupcję inspektorów przeprowadzających kontrolę<sup>58</sup>. Wreszcie należy wskazać na politykę informacyjną zniechęcającą do naruszania przepisów poprzez maksymalizację poziomu subiektywnie odczuwanego prawdopodobieństwa kontroli. Do informacji przekazywanych środkom masowego przekazu można zaliczyć m.in. publikowane przez organy kontroli informacje statystyczne na temat rezultatów kontroli; informacje o rocznych planach kontroli, informacje o podejmowanych kontrolach dotyczących konkretnych grup podatników, informacje o konkretnych przypadkach wykrycia oszustw oraz ogólne ostrzeżenia kierowane do potencjalnych oszustów<sup>59</sup>. Natomiast podstawowe aspekty współpracy międzynarodowej dotyczą m.in. wymiany informacji o podatnikach, wspólnego przeprowadzania kontroli, doskonalenia metodologii, opracowania propozycji regulacji prawnych ograniczających zjawisko uchylania, współpracy w zakresie egzekucji zaległości podatkowych, prowadzenia badań nad rozmiarem, cechami charakterystycznymi oraz skutecznością działań, wywierania nacisków na jurysdykcje, które przyczyniają się do ułatwienia dokonywania oszustw podatkowych<sup>60</sup>.

Należy wskazać chociażby na posunięcia w tym zakresie Unii Europejskiej, m.in. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 czerwca 2012 roku w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowym<sup>61</sup>, a także zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 roku w sprawie agresywnego planowania podatkowego<sup>62</sup> i Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 6 grudnia 2012 roku Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania<sup>63</sup> oraz szczyt UE w maju 2013 roku poświęcony m.in. walce z oszustwami

<sup>57</sup> Tamże, s. 311-314.

<sup>58</sup> Tamże, s. 319.

<sup>59</sup> Tamże, s. 335-336.

<sup>60</sup> Tamże, s. 338.

<sup>61</sup> COM(2012) 351 final.

<sup>62</sup> C(2012) 8806 final.

<sup>63</sup> COM(2012) 722 final.



podatkowymi. Najważniejszą decyzją szczytu w kwestiach podatkowych było wezwanie ministrów finansów do przyjęcia przed końcem 2013 roku nowelizacji dyrektywy o opodatkowaniu przychodów z oszczędności. Państwa unijne zobowiązały się również do priorytetowego działania w celu rozszerzenia automatycznej wymiany informacji na poziomie UE i globalnym. We wnioskach ze szczytu zapisano również, że aby zwalczać oszustwa związane z VAT, ministrowie mają przyjąć dyrektywę w sprawie mechanizmu szybkiego reagowania i odwrotnego obciążenia VAT, czyli przeniesienia obowiązku podatku VAT z dostawcy na nabywcę. Pozwoli to skrócić okres wprowadzania procedury odwrotnego obciążenia VAT-em z około ośmiu do dwóch miesięcy, jeżeli dojdzie do znacznych nadużyć, które mogą oznaczać straty dla budżetu państwa<sup>64</sup>. Jak podniesiono we wskazanych dokumentach unijnych zwiększenie wydajności i skuteczności poboru podatków jest zatem coraz bardziej konieczne. Problem oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania należy rozwiązywać na trzech poziomach: po pierwsze, należy usprawnić pobór podatków w każdym państwie członkowskim. Po drugie, istnieje potrzeba zwiększenia współpracy transgranicznej między organami podatkowymi państw członkowskich. Po trzecie, UE potrzebuje jasnej i spójnej polityki w stosunku do państw trzecich w celu propagowania swoich standardów na szczeblu międzynarodowym oraz zapewnienia równych szans. Unia opracowała m.in. szczegółowe programy dotyczące wsparcia technicznego<sup>65</sup>. Komisja zachęca państwa członkowskie do korzystania z nich przy opracowywaniu programów mających na celu poprawę funkcjonowania swoich organów podatkowych, zwiększenie zdolności administracyjnych i poprawę sytuacji w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych. Komisja wspiera państwa członkowskie w ich wysiłkach, udostępniając im praktyczne narzędzia i instrumenty potrzebne do prowadzenia skutecznej współpracy administracyjnej. Komisja opracowała już formaty elektroniczne na potrzeby wymiany informacji, a bezpieczne kanały komunikacji będą musiały być stale aktualizowane i rozszerzane w taki sposób, aby obejmowały również inne rodzaje dochodów. Aby wymieniane informacje mogły być bezpośrednio wykorzystane, konieczna jest poprawa identyfikacji podatników. Doświadczenia państw członkowskich pokazują, że informacje mogą być znacznie łatwiej porównywane, gdy podany i stosowany, jako niepowtarzalny identyfikator jest numer identyfikacji podatkowej (NIP). Należy również rozważyć przyznanie organom podatkowym państw członkowskich wzajemnego bezpośredniego dostępu

<sup>64</sup> <http://www.euractiv.pl/gospodarka/artikul/ue-rozpoczyna-kampani-przeciw-oszustwom-podatkowym-004713>

<sup>65</sup> Decyzja nr 1482/2007/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 11 grudnia 2007 r. ustanawiająca wspólnotowy program poprawy skuteczności systemów podatkowych na rynku wewnętrznym (program Fiscalis 2013) i uchylająca decyzję nr 2235/2002/WE (Dz.U. L 330 z 15.12.2007, s. 1).

do odpowiednich obszarów krajowych baz danych oraz rozszerzenie zakresu zautomatyzowanego dostępu w zakresie podatku VAT. Komisja wskazała, że bardzo ważne jest opracowywanie narzędzi, systemów i metod pracy, które umożliwiają określenie tendencji i schematów związanych z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, jak również poszczególnych oszustów działających w skali transgranicznej, i wymienianie się nimi. W tym celu Komisja będzie kontynuować prace nad objęciem w krótkim czasie obszaru podatków bezpośrednich mechanizmem Eurofisc i jego systemem wczesnego ostrzegania, a także nad poprawą technik zarządzania ryzykiem. Komisja zaproponuje również utworzenie mechanizmu szybkiego reagowania w stosunku do oszustw w zakresie podatku VAT. Komisja zamierza również opracować strategię zwalczania agresywnego planowania podatkowego. Komisja zbada sposoby poprawy dostępu do informacji dotyczących przepływów środków pieniężnych, ułatwiające śledzenie znaczących płatności dokonywanych za pośrednictwem rachunków bankowych zlokalizowanych *offshore*. Komisja także podkreśliła, iż by poprawić stopień przestrzegania przepisów zarówno w sytuacjach krajowych, jak i transgranicznych, podatnicy muszą być lepiej poinformowani o przepisach podatkowych UE i poszczególnych państw członkowskich. Narzędzia takie jak jeden centralny informacyjny portal internetowy uwzględniający wszystkie podatki i skierowany do wszystkich podatników oraz punkty kompleksowej obsługi dla podatników niebędących rezydentami w państwach członkowskich ułatwiłyby zainteresowanym podatnikom wypełnianie swoich zobowiązań podatkowych. Przestrzeganie obowiązujących przepisów przez podatników można wspierać na różne sposoby. Jednym z nich jest obniżenie kosztów przestrzegania przepisów dla podatników oraz uproszczenie systemu. Administracyjne koszty przestrzegania przepisów podatkowych dla przedsiębiorstw znacznie różnią się między poszczególnymi państwami członkowskimi. Organy podatkowe powinny również rozważyć uzupełnienie swojego podejścia opartego na kontrolach o aspekty usługowe. Mogłyby one również przygotować zachęty motywacyjne w postaci programów dobrowolnego ujawniania oraz zachęcać podatników do samorzutnego korygowania swoich błędów. Komisja będzie zmierzała do stworzenia karty praw i obowiązków podatników. Komisja przy tym zauważyła, że w zglobalizowanym świecie nieprzestrzegający przepisów podatnicy mogą korzystać na różnym ryzyku wykrycia i ukarania w różnych jurysdykcjach, warto więc rozważyć możliwość wprowadzenia wspólnych minimalnych przepisów wymierzonych przeciwko oszustom podatkowym i osobom uchylającym się od opodatkowania w odniesieniu do określonych rodzajów przestępstw podatkowych, obejmujących sankcje administracyjne lub karne. Komisja także zauważyła, że podatnik popełniający oszustwo związane z podatkiem VAT będzie również często unikał podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego

od osób fizycznych i odwrotnie. Należy zatem dążyć do bardziej skoordynowanego podejścia w odniesieniu do podatków bezpośrednich i pośrednich. Nie ignorując specyfiki różnych podatków, wyznacznikiem działań powinny być różne mechanizmy i metody pracy w poszczególnych obszarach, tak aby zwiększyć skuteczność walki z oszustwami podatkowymi w całym systemie podatkowym. Należy promować większą zbieżność narzędzi i systemów w obszarach podatków bezpośrednich i pośrednich, na przykład poprzez stosowanie tego samego wzoru dla wspólnych części formularzy<sup>66</sup>. Komisja przedstawiła wniosek w sprawie mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z podatkiem VAT, umożliwiający Komisji upoważnienie w bardzo szybkim czasie państwa członkowskiego do przyjęcia tymczasowych środków stanowiących odstępstwa, tak aby zaradzić nagłym i zakrojonym na szeroką skalę przypadkom oszustw, które mogą pociągać za sobą znaczne konsekwencje finansowe. Komisja przedstawiła również wniosek w sprawie fakultatywnego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa. Przyjęcie wniosku umożliwiłoby państwom członkowskim stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia na tych samych warunkach w sektorach, w których stanowi on najbardziej skuteczne narzędzie walki z tzw. oszustwem karuzelowym, i pozwoliłoby uniknąć przyjmowania indywidualnych odstępstw od dyrektywy w sprawie podatku VAT, które mogłyby mieć niekorzystny wpływ na zwalczanie oszustw w innych państwach członkowskich<sup>67</sup>.

Odnosnie wpływu na moralność podatkową R. Sowiński wskazał, że ta moralność, rozumiana jako wewnętrzna akceptacja obowiązku podatkowego i uznanie zwierzchności podatkowej państwa, jest możliwa do osiągnięcia, jeżeli podatnik uznaje, iż system podatkowy jest sprawiedliwy we wszystkich jego wymiarach; wpływ negatywnych emocji związanych z uszczupleniem majątku i koniecznością ponoszenia kosztów poboru jest minimalizowany; podatnik jest nauczony zachowania zgodnego z prawem, a zachowanie takie jest rozpowszechnione w grupie społecznej, z którą się identyfikuje. Państwo dysponuje środkami umożliwiającymi wpływanie na poziom moralności podatkowej, bowiem ma możliwość i obowiązek takiego kształtowania założeń systemu podatkowego, regulacji prawnych i polityki stosowania prawa, aby były one zgodne z zasadami sprawiedliwości. Ponadto państwo może przekazywać podatnikom wiedzę na temat celów i zasad organizacji systemu podatkowego, a także wpływać na ich postawy poprzez odwoływanie się do sfery emocji i kształtowanie zachowań zgodnych z obowiązującym prawem. W ramach tego, polityka państwa, powinna zmierzać do poprawy poziomu sprawiedliwości systemu podatkowego, poprzez m.in. poprawę jakości dóbr publicznych

<sup>66</sup> Komunikat Komisji z dnia 27 czerwca 2012 roku, *op. cit.*

<sup>67</sup> Komunikat Komisji z dnia 6 grudnia 2012 roku, *op. cit.*

i politykę informacyjną, kształtowanie regulacji prawnych i polityki stosowania prawa w celu podnoszenia poziomu sprawiedliwości horyzontalnej, a brak dyscypliny jest działaniem wymierzonym w uczciwych podatników, przyjęcie, o ile to możliwe, jednolitej koncepcji sprawiedliwości wertykalnej i kształtowanie poglądów podatników i regulacji prawnych w celu możliwie wysokiej akceptacji tej koncepcji, kształtowanie regulacji prawnych i sposobu stosowania prawa w celu podnoszenia poczucia sprawiedliwości proceduralnej oraz konsekwentne stosowanie przyjętej polityki wykrywania i karania podatników. Ponadto w tym celu konieczne jest prowadzenie polityki edukacyjnej i informacyjnej polegającej na tłumaczeniu zasadności i skuteczności kształtowania systemu podatkowego i stosowania prawa podatkowego<sup>68</sup>.

W ramach oddziaływania na emocje R. Sowiński wskazał w szczególności na maksymalizację pozytywnych i minimalizację negatywnych emocji związanych ze zgodnym z prawem postępowaniem podatnika, a także maksymalizację negatywnych i minimalizację pozytywnych związanych z działaniem niezgodnym z prawem. Podatnik, przekonany o słuszności swego zgodnego z prawem postępowania, powinien odczuwać pozytywne emocje związane ze świadomością, iż płacąc podatek, przyczynił się do dobra wspólnego<sup>69</sup>.

Należy w związku z powyższym wskazać, iż istnieje szereg środków, mogących zmierzać do ograniczenia rozmiarów oszustw podatkowych, od środków prawno karnych, poprzez reakcje o charakterze administracyjnoprawnym, przez działania o charakterze organizacyjnym, aż do wpływania na kwestie etyczne oraz postawy podatników. Warunkiem koniecznym do tego jest to, aby państwo miało jasną spójną koncepcję prowadzenia tego rodzaju działań. Początkiem ich powinno być krytyczne spojrzenie na planowane posunięcia w zakresie polityki fiskalnej, a każda istotna zmiana w zakresie podatków winna wiązać się z przewidywaniem możliwości powstania w związku z nową regulacją podatkowo prawną nowych form oszustw podatkowych. Prawodawca, wprowadzając nowe regulacje, winien kierować się ewentualnymi skutkami, w postaci oszukiwania w podatkach, z wykorzystaniem nowych przepisów. Przy decyzji o wprowadzeniu konkretnego uregulowania prawnego, należy podejmować działania *ex ante*, wyprzedzające ewentualne działania oszustów podatkowych, podejmując środki mające na celu wychwycenie w jak największym stopniu form oszustw podatkowych, związanych z nowymi regulacjami prawnymi<sup>70</sup>. W związku z takimi regulacjami winny być podejmowane także szeroko zakrojone działania informacyjne, tłumaczące cel i znaczenie nowej regulacji, a także podstawowe zasady stosowania nowych przepisów.

<sup>68</sup> R. Sowiński, *Uchylanie...*, s. 356-358.

<sup>69</sup> Tamże, s. 384-390.

<sup>70</sup> Por. B. Sygit, *Kilka refleksji o tzw. „białych plamach” w kryminalistyce i możliwościach ich usunięcia*, referat na konferencja z okazji jubileuszu 40-lecia Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego „Kryminalistyka – Nauka – Praktyka” Warszawa 23-24 maja 2013 r.



## **ROZDZIAŁ VIII. WYNIKI BADAŃ**

### **1. Rozmiary, struktura i dynamika zjawiska w sprawach zakończonych prawomocnymi skazaniami**

Celem zbadania zjawiska oszustwa podatkowego dla potrzeb niniejszej pracy dokonano analizy oszustw podatkowych w oparciu o zestawienie statystyczne prawomocnych skazań osób dorosłych w latach 2001-2011<sup>1</sup> otrzymane z Wydziału Statystyki i Analiz Wymiaru Sprawiedliwości Ministerstwa Sprawiedliwości. Z analizy tych danych<sup>2</sup> wynika, że ogółem skazania z art. 54 § 1 i 2, art. 55 § 1 i 2, art. 56 § 1 i § 2 oraz art. 76 § 1 i 2 wynosiły 967 w roku, następnie nastąpił wzrost do maksymalnego poziomu w roku 2005 tzn. 2536 skazań i po spadku do poziomu 1911 skazań rocznie ich poziom wzrósł w 2010 roku do 2449 skazań, po czym w 2011 roku nastąpił niewielki spadek do 2394. Oznacza to, że na początku minionej dekady nastąpił bardzo duży, przeszło 2,5 krotny wzrost liczby skazań za czyny stanowiące oszustwo podatkowe i po pewnym spadku, nie osiągającym pierwotnego poziomu, obecna liczba skazań za te przestępstwa jest bliska poziomowi maksymalnego. Nawet uwzględniając okoliczność, iż na początku badanego okresu następowały skazania z odpowiedników obecnych przepisów przewidzianych w dawnych art. 92, art. 93, art. 94 i art. 101a uks od 98 w 2001 roku, to należy wskazać, że nastąpił istotny wzrost skazań za czyny stanowiące oszustwa podatkowe. Podkreślenia przy tym wymaga wzrost udziału oszustw podatkowych we wszystkich czynach kwalifikowanych z przepisów kodeksu karnego skarbowego, w których nastąpiło skazanie, bowiem w pierwszych z badanych lat udział ten oscylował ok. 20%, tak w roku 2006 nastąpił wzrost do ok. 40%. Udział natomiast we wszystkich skazaniach czynów kwalifikowanych jako przestępstwa oszustwa podatkowego wzrósł z pierwotnego poziomu wynoszącego ok. 0,3% skazań, do nieomal 0,6%.

---

<sup>1</sup> Z informacji uzyskanej w tym Wydziale wynika, że dane za 2012 rok będą dostępne w lipcu 2013 roku.

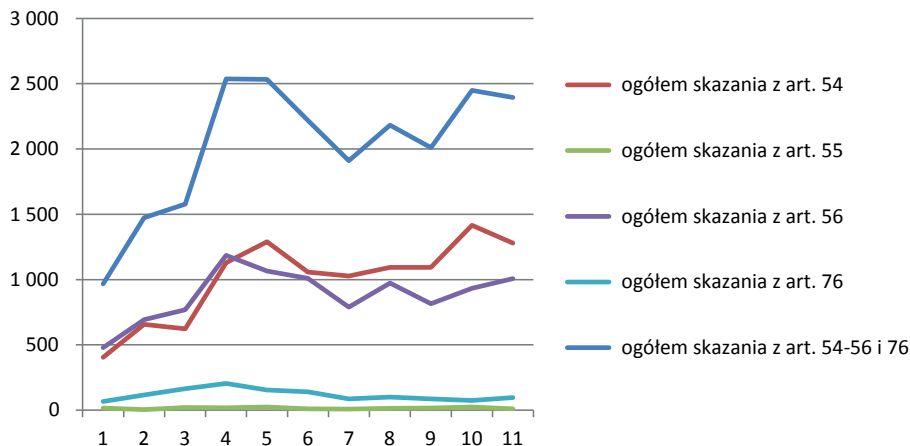
<sup>2</sup> Dane wraz z analizą liczbową są w tabeli 1.

Tab. 1.

<i>Wyszczególnienie</i>	LATA										
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Ogółem skazania wg art. kk i ustaw szczególnych</b>	315 013	365 326	415 933	513 410	504 281	462 937	426 377	420 729	415 272	432 891	423 464
<b>Ogółem skazania wg. art. Kks</b>	5 432	7 074	9 446	10 448	7 607	5 439	4 338	4 512	4 236	6 257	6 289
art. 54§ 1	31	53	61	194	386	234	290	323	376	603	474
art. 54§ 2	374	605	563	935	903	824	737	771	717	813	805
<b>ogółem skazania z art. 54</b>	405	658	624	1 129	1 289	1 058	1 027	1 094	1 093	1 416	1 279
art. 54§ 1 do art. 54§ 1 i § 2	7,7%	8,1%	9,8%	17,2%	29,9%	22,1%	28,2%	29,5%	34,4%	42,6%	37,1%
art. 54§ 2 do art. 54§ 1 i § 2	92,3%	91,9%	90,2%	82,8%	70,1%	77,9%	71,8%	70,5%	65,6%	57,4%	62,9%
art. 55§ 1	15	1	11	8	11	6	4	11	8	11	2
art. 55§ 2	2	4	10	10	13	4	4	4	8	14	8
<b>ogółem skazania z art. 55</b>	17	5	21	18	24	10	8	15	16	25	10
art. 55§ 1 do art. 55§ 1 i § 2	88,2%	20,0%	52,4%	44,4%	45,8%	60,0%	50,0%	73,3%	50,0%	44,0%	20,0%
art. 55§ 2 do art. 55§ 1 i § 2	11,8%	80,0%	47,6%	55,6%	54,2%	40,0%	50,0%	26,7%	50,0%	56,0%	80,0%
art. 56§ 1	52	71	102	185	183	182	143	219	174	237	282
art. 56§ 2	426	623	667	1 000	883	827	647	755	641	697	726
<b>ogółem skazania z art. 56</b>	478	694	769	1 185	1 066	1 009	790	974	815	934	1 008
art. 56§ 1 do art. 56§ 1 i § 2	10,9%	10,2%	13,3%	15,6%	17,2%	18,0%	18,1%	22,5%	21,3%	25,4%	28,0%

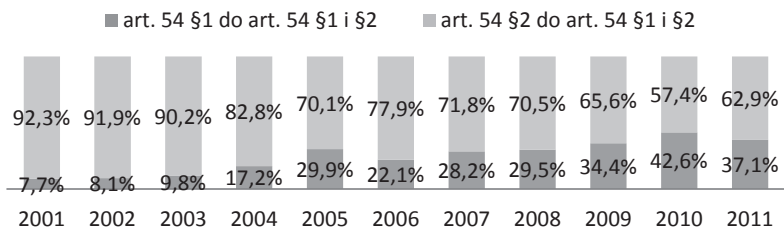


art. 56§2 do art. 56§1 i §2	89,1%	89,8%	86,7%	84,4%	82,8%	82,0%	81,9%	77,5%	78,7%	74,6%	72,0%
art. 76§1	5	22	27	39	25	32	29	28	31	24	45
art. 76§2	62	94	137	165	129	109	57	72	55	50	52
<b>ogółem skazania z art. 76</b>	67	116	164	204	154	141	86	100	86	74	97
art. 76§1 do art. 76§1 i §2	7,5%	19,0%	16,5%	19,1%	16,2%	22,7%	33,7%	28,0%	36,0%	32,4%	46,4%
art. 76§2 do art. 76§1 i §2	92,5%	81,0%	83,5%	80,9%	83,8%	77,3%	66,3%	72,0%	64,0%	67,6%	53,6%
<b>ogółem skazania z art. 54-56 i 76</b>	967	1 473	1 578	2 536	2 533	2 218	1 911	2 183	2 010	2 449	2 349
art. 54 do skazań z art. 54-56 i 76	41,9%	44,7%	39,5%	44,5%	50,9%	47,7%	53,7%	50,1%	54,4%	57,8%	53,4%
art. 55 do skazań z art. 54-56 i 76	1,8%	0,3%	1,3%	0,7%	0,9%	0,5%	0,4%	0,7%	0,8%	1,0%	0,4%
art. 56 do skazań z art. 54-56 i 76	49,4%	47,1%	48,7%	46,7%	42,1%	45,5%	41,3%	44,6%	40,5%	38,1%	42,1%
art. 76 do skazań z art. 54-56 i 76	6,9%	7,9%	10,4%	8,0%	6,1%	6,4%	4,5%	4,6%	4,3%	3,0%	4,1%
Udział skazań z art. 54-56 i 76 w skazaniach z kks	17,8%	20,8%	16,7%	24,3%	33,3%	40,8%	44,1%	48,4%	47,5%	39,1%	38,1%
Udział skazań z art. 54-56 i 76 w skazaniach ogółem	0,31%	0,40%	0,38%	0,49%	0,50%	0,48%	0,45%	0,52%	0,48%	0,57%	0,57%



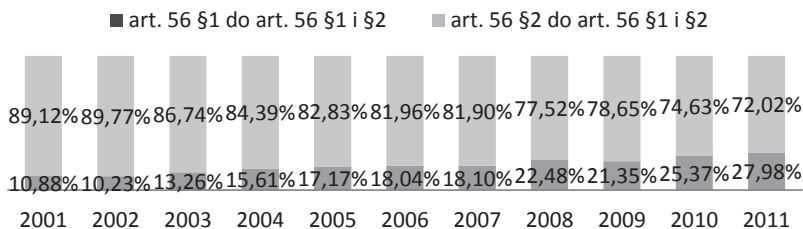
Wykres 1.

### Odsetek typu podstawowego i uprzywilejowanego w art. 54 kks



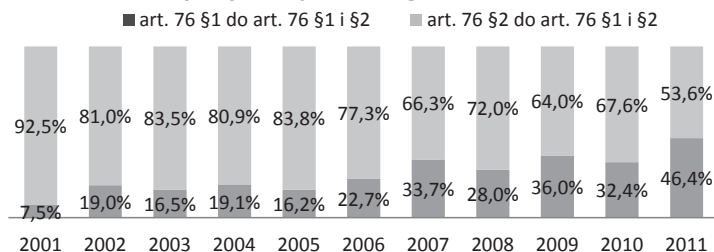
Wykres 2.

### Odsetek typu podstawowego i uprzywilejowanego w art. 56 kks



Wykres 3.

### Odsetek typu podstawowego i uprzywilejowanego w art. 76 kks

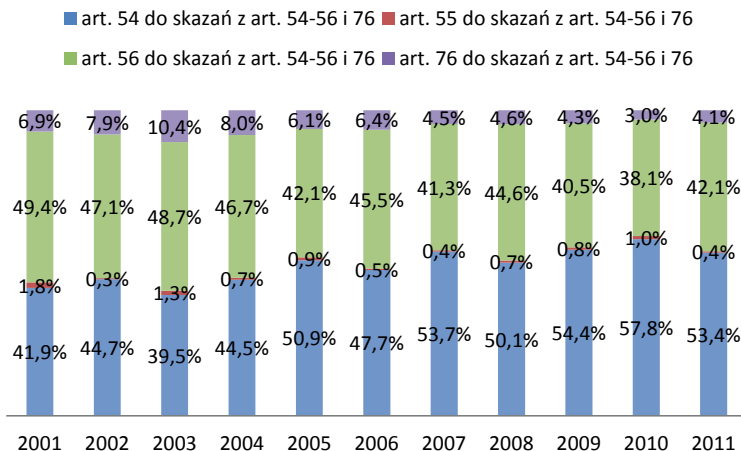


Wykres 4.

### Najniższe/minimalne wynagrodzenie



Wykres 5



Wykres 6

Należy przy tym wskazać na istotne zjawisko, jakie nastąpiło w badanym okresie, tzn. zmiana proporcji w skazaniach z typu podstawowego z art. 54 § 1, art. 56 § 1 i art. 76 § 1 kks w stosunku do typu uprzywilejowanego z art. 54 § 2, art. 56 § 2 i art. 76 § 2 kks<sup>3</sup>. Jak bowiem w pierwszych z badanych lat udział typów uprzywilejowanych stanowił ok. 90% skazań, tak obecnie wynosi on ok. 60%. Oznacza to, iż poza wzrostem liczby skazań, następuje zwiększenie udziału czynów, w których są wysokie kwoty uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie podatku. Zauważenia wymaga fakt, że tak jak wcześniej wskazano, kryterium podziału pomiędzy typem podstawowym a uprzywilejowanym jest wysokość narażenia na uszczuplenie albo nienależny zwrot, wynoszące dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia. Do 17 grudnia 2005 roku art. 53 § 4 odwoływał się do najniższego miesięcznego wynagrodzenia, które w 2003 zostało zastąpione minimalnym wynagrodzeniem, jednakże co znalazło odzwierciedlenie w kks dopiero w wyniku nowelizacji, która weszła w życie 17 grudnia 2005 roku. Spowodowało to utrzymywanie na stałym poziomie wynagrodzenia, na którym jest oparte rozwarstwienie, a tym samym miało wpływ na kwalifikację jako wykroczenie skarbowe albo jako przestępstwo w typie podstawowym lub kwalifikowanym<sup>4</sup>. Skoro bowiem wynagrodzenie nie rosło, to wartość, od której zależy rozwarstwienie pozostawała na tym samym poziomie, a tym samym, przy występującej inflacji realna wartość narażenia na uszczuplenie albo na bezpodstawny zwrot istotnie malała, co miało wpływ na kwalifikację w taki sposób, że narażenia na uszczuplenie albo bezpodstawny zwrot o tej samej realnej wartości, przy kwotach granicznych ulegały zmianie kwalifikacji odpowiednio z wykroczenia na przestępstwo w typie uprzywilejowanym (tzn. w oparciu o kryterium pięciokrotności najniższego/minimalnego wynagrodzenia) oraz z typu uprzywilejowanego na typ podstawowy (tzn. w oparciu o kryterium dwustukrotności najniższego/minimalnego wynagrodzenia). Częściowo wydaje się to tłumaczyć trend wzrostowy w liczbie zarówno przestępstw oszustwa podatkowego, jak i wzrost odsetka typu podstawowego, zwłaszcza że zmiany w zakresie kryterium rozwarstwienia co do zasady znajdują swoje odzwierciedlenie w późniejszym czasie w statystyce skazań, które dotyczą czynów mających miejsce kilka lat wcześniej.

Odnośnie udziału poszczególnych rodzajów oszustwa, należy zaobserwować, iż udział uchylania się od opodatkowania (art. 54 kks) w ogólnej liczbie oszustw wzrósł z pierwotnego poziomu niewiele przekraczającego 40% skazań do przeszło 50% skazań, natomiast udział czynów z art. 56 kks spadł z poziomu

<sup>3</sup> Wykresy 2, 3 i 4; nie analizowano zmian w zakresie art. 55, bowiem czyn ten występuje na tyle rzadko, jest zbyt niewielka liczba skazań, aby na tej podstawie można badać trendy czasowe zmian w zakresie tego czynu.

<sup>4</sup> Wykres 5.

nieomal 50% skazań, do poziomu oscylującego w granicach ok. 40%. W badanych latach spadł także udział narażeń na nienależny (bezpodstawny) zwrot podatku z początkowego poziomu dochodzącego nawet do 10% do ok. 4%. Poziom rozmiaru czynów firmanctwa z art. 55 kks natomiast jest marginalny, oscylując na poziomie od 0,3% do 1,8% skazań ze wszystkich oszustw podatkowych<sup>5</sup>.

Należy przy tym pamiętać, iż dane dotyczą skazań za przestępstwa oszustwa. Oznacza to, iż czyny, które podlegały tym skazaniom, były popełniane najczęściej kilka lat wcześniej i wyszły na jaw w trakcie kontroli podatkowych czy skarbowych, stąd też przeanalizowane dane nie oddają w sposób precyzyjny zmian w samej przestępczości, bowiem zachodzi tu przesunięcie czasowe pomiędzy popełnieniem, a skazaniem za dany czyn. Ponadto statystyka ta nie uwzględnia czynów kwalifikowanych jako wykroczenia skarbowe art. 54 § 3, art. 55 § 3, art. 56 § 1 i art. 76 § 1 kks, które najczęściej kończą się w trybie mandatowym, a zatem nie są ujęte we wskazanej statystyce. Statystyka ta nie uwzględnia nielicznych spraw, w których o czyny będące wykroczeniami, doszło do skazania przez sąd.

Reasumując należy stwierdzić, iż rozmiary osądzonych oszustw podatkowych wzrosły, bowiem z pewnymi fluktuacjami wzrosła od 2001 roku liczba skazań, a co ważniejsze, wzrosła waga czynów objętych tymi skazaniami, bowiem nastąpił istotny wzrost liczby czynów kwalifikowanych jako typ podstawowy poszczególnych oszustw. Oczywiście, trudno jest stwierdzić, czy nastąpił faktyczny wzrost przestępczości w tym zakresie, czy też wzrosła skuteczność organów ścigania w ujawnianiu tych przestępstw, czy też jest to wynikiem wspomnianych uregulowań prawnych, bowiem jak wyżej wskazano ciemna liczba w przypadku oszustw podatkowych jest najprawdopodobniej znaczna.

## 2. Przejawy zjawiska na podstawie badań aktowych

Badania aktowe objęły sprawy rozpoznawane przez sądy rejonowe w Łodzi. Badania polegały na analizowaniu dostępnych spraw, przy czym nie był przeprowadzany dobór równej ilości spraw z poszczególnych rodzajów oszustwa podatkowego, co pozwalałoby w pełni zobrazować to zjawisko<sup>6</sup>. Badania te były w toku pracy dokonywane kilkakrotnie, tzn. na przełomie 2005/2006 (obejmując sprawy prawomocnie zakończone w latach 2004-2006), w roku 2010 (obejmując sprawy prawomocnie zakończone w latach 2009-2010) oraz w roku 2013 (obejmując sprawy prawomocnie zakończone w latach 2011-2012). W badaniach tych dokonano analizy sposobu zachowania sprawców poszczególnych naruszeń,

<sup>5</sup> Wykres 6.

<sup>6</sup> Z uwagi na wskazane wyżej nierówni proporcje pomiędzy czynami nie byłoby to możliwe.

wysokości podatku narażonego na uszczuplenie (uszczuplonego) oraz narażonego na nienależny (bezpodstawny<sup>7</sup>) zwrot (w których dokonano tego zwrotu). Co do zasady, za wyjątkiem spraw dotyczących z art. 54 kks dotyczących podatku od spadków i darowizn, w sprawach tych doszło do uszczuplenia należności podatkowej bądź też do jej zwrotu.

W badaniach aktowych przeanalizowano 35 spraw zakończonych prawomocnymi wyrokami o czyny zabronione z art. 54 kks, także w zbiegu z innymi czynami prowadzone w Sądzie Rejonowym dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi IV K 697/12, IV K 831/12, IV K 832/12, IV K 935/12, V Ks 18/04, V Ks 22/04, V Ks 3/06, XVIII Ks 81/09, XVIII Ks 97/09, XVIII Ks 111/09, XVIII Ks 143/09, XVIII Ks 155/09, XVIII Ks 161/09, XVIII Ks 185/09, XVIII Ks 192/09, XVIII Ks 224/09, XVIII Ks 225/09, XVIII Ks 233/09, XVIII Ks 285/09, XVIII Ks 293/09, XVIII Ks 294/09, XVIII Ks 312/09, XIX Ks 7/05, XIX Ks 16/06 oraz w Sądzie Rejonowym dla Łodzi Widzewa w Łodzi III K 519/04, III K 532/05, III K 144/06, III K 204/06, IV K 175/06, VII K 22/12, VII K 23/12, VII K 33/12, VII K 93/12, VIII Ks 45/04, VIII Ks 58/04, Z wymienionych spraw jeden czyn został popełniony w typie podstawowym, w jednej sprawie doszło do skazania za czyn zarówno z art. 54 § 1, jak i § 2 kks, 29 spraw zakończyło się skazaniem z typu uprzywilejowanego z art. 54 § 2 kks, natomiast 4 sprawy dotyczyły wykroczeń skarbowych z art. 54 § 3 kks.

W zakresie podatku od towarów i usług w ramach badań było to 15 spraw, przy czym w dwóch z tych spraw, sprawca został skazany jednocześnie za czyn w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych

Tab. 2: Kwoty narażeń na uszczuplenie z art. 54 kks

art. 54				
uszcziplenie	VAT	pdof	psd	pa
średnia	46 077,00 zł	65 389,00 zł	15 606,00 zł	18,00 zł
średnia kor. <sup>8</sup>	21 432,82 zł	28 946,00 zł	11 785,00 zł	15,00 zł
mediana	20 722,00 zł	20 753,00 zł	13 658,00 zł	15,00 zł
poniżej 10 tys.	21,4%	22,2%	27,3%	100,0%
od 10 tys. poniżej 20 tys.	28,6%	22,2%	54,5%	0,0%
od 20 tys. poniżej 50 tys.	35,7%	33,3%	18,2%	0,0%
od 50 tys. poniżej 100 tys.	7,1%	0,0%	0,0%	0,0%
powyżej 10 tys.	7,1%	22,2%	0,0%	0,0%

<sup>7</sup> Badania objęły także sprawy z art. 76 kks sprzed nowelizacji tego przepisu, kiedy znamię skutku było wskazane jako „bezpodstawny”, nie zaś tak jak obecnie „nienależny” zwrot podatku.

<sup>8</sup> Średnia korygowana powstała wskutek odrzucenia wartości skrajnych.

Oдноśnie powyżej wskazanych kwot, należy zauważyć, że co prawda średnia arytmetyczna tych uszczupień w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych była znacznie wyższa niż w przypadku podatku od towarów i usług, jednakże jest to wynikiem dwóch uszczupień w kwotach przeszło 320 tys. i przeszło 124 tys. zł, co ma istotne znaczenie przy badanej w tym zakresie ilości spraw. Przeciętna wartość uszczupień (mediana) w obydwu tych podatkach jest zbliżona. Mniejszą wartość miały narażenia na uszczuplenie w podatku od spadków i darowizn, natomiast uszczuplenia podatku akcyzowego miały w porównaniu znacznie mniejszą wartość, co było związane z charakterem tych uszczupień<sup>9</sup>.

Czyny polegały na nieskładaniu deklaracji VAT – 7 i nieujawnianiu przedmiotów i podstaw opodatkowania, w tym:

- dokonywanie sprzedaży bez zgłoszenia rejestracyjnego,
- świadczenie usług bez zgłoszenia rejestracyjnego,
- dokonywaniu sprzedaży z pominięciem kasy fiskalnej,
- niezłożenie wyboru zwolnienia z podatku od towarów i usług,
- złożenie wyboru zwolnienia po rozpoczęciu sprzedaży,
- dokonywaniu usług bez dokonania odwieszenia działalności gospodarczej,

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych przebadano 9 spraw, przy czym w dwóch nich, sprawca został skazany jednocześnie za czyn w zakresie podatku od towarów i usług. Czyny polegały na:

- nieskładaniu deklaracji podatkowych i nieujawnianiu w nich przedmiotów i podstaw opodatkowania,
- nieujawnianiu źródła przychodów,
- złożeniu oświadczenia, że środki ze sprzedaży zostaną przeznaczone na cele mieszkaniowe i nieokazaniu dokumentów, świadczących o tym,
- niezłożeniu deklaracji i nieujawnieniu dochodu z nieodpłatnego świadczenia – sprawca otrzymał kwotę na zorganizowanie przedsiębiorstwa, zwróconą bez oprocentowania,

W zakresie podatku od spadków i darowizn badanych było 11 spraw. Czyny te polegały na niezłożeniu deklaracji SD-3 w terminie i nieujawnieniu przedmiotu i podstawy opodatkowania, a przez to narażeniu podatku na uszczuplenie. Deklaracje te zostały złożone po rozpoczęciu czynności przez urząd skarbowy.

W zakresie podatku akcyzowego badane były 3 sprawy. Czyny te polegały, iż przy kradzieży prądu kwalifikowanej z art. 278 § 5 w zw. z § 1 kk sprawcy jednocześnie nie uiścili podatku akcyzowego zawartego w cenie prądu uszczuplając podatek akcyzowy średnio o kwotę 18,00 zł.

<sup>9</sup> Szerzej na ten temat poniżej.



W zakresie czynów zabronionych z art. 56 kks zbadano 77 spraw zakończonych w Sądzie Rejonowym dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi V Ks 8/04, V Ks 15/04, XVII Ks 15/03, XIX Ks 44/04, XIX Ks 11/05, V Ks 35/04, XVII Ks 5/05, XIX Ks 16/05, XIX Ks 7/06, XIX Ks 26/06, XVIII Ks 47/09, XVIII Ks 35/09, IV K 1100/12, IV K 824/12, XIX Ks 67/04, IV K 223/12, XIX Ks 70/04, V Ks 5/04, XIX Ks 18/04, XVII Ks 19/03, XVII Ks 8/04, XVII Ks 12/04, XVII Ks 15/04, XVII Ks 27/04, XVII Ks 40/04, XVII Ks 7/05, XVII Ks 6/05, XVII Ks 14/05, XIX Ks 36/05, XIX Ks 43/05, XIX Ks 8/06, XVII Ks 410/09, XVIII Ks 8/09, V Ks 1/04, V Ks 6/04, V Ks 7/04, XIX Ks 22/03, XIX Ks 23/03, XIX Ks 28/03, XIX Ks 29/03, XVII Ks 10/04, XVII Ks 11/04, XVII Ks 19/04, XVII Ks 25/04, XVII Ks 32/04, XVII Ks 52/04, XIX Ks 14/05, XIX Ks 42/05, XVIII Ks 284/09, XVII Ks 13/05, IV K 200/10, IV K 51/11 oraz w Sądzie Rejonowym dla Łodzi – Widzewa w Łodzi III K 519/04, III K 379/04, III K 443/04, VIII Ks 82/04, VIII Ks 39/04, III K 439/04, VII K 91/12, VII K 25/12, VII K 29/12, IV K 274/06, VIII Ks 56/04, VIII Ks 46/04, VII K 371/12, VII K 64/12, VII K 78/12, VII K 179/11, IV K 195/06, VIII Ks 44/04, VIII Ks 53/04, VIII Ks 56/04, VIII Ks 61/04, VIII Ks 64/04, VIII Ks 87/04, VIII Ks 95/04, III K 380/05, z czego w 2 sprawach nastąpiło uniewinnienie sprawcy, a w dwóch umorzenie postępowania. W sprawach zakończonych wyrokami skazującymi przy tym w trzech sprawach zastosowana była kwalifikacja z przepisu art. 56 § 1, w 6 sprawach czyny zostały ze względu na kwotę zakwalifikowane do wykroczeń skarbowych z art. 56 § 3 kks, zaś pozostałe czyny były kwalifikowane z art. 56 § 2 kks.

Tab. 3: Kwoty narażeń na uszczuplenie z art. 56 kks

art. 56			
uszczuplenie	VAT	pdof	pdop
średnia	97 074,00 zł	58 826,00 zł	39 646,00 zł
średnia kor.	59 229,00 zł	10 779,00 zł	23 944,12 zł
mediana	13 814,00 zł	6 649,70 zł	13 970,13 zł
poniżej 10 tys.	41,4%	57,9%	57,9%
od 10 tys. poniżej 20 tys.	17,2%	26,3%	26,3%
od 20 tys. poniżej 50 tys.	20,7%	10,5%	10,5%
od 50 tys. poniżej 100 tys.	6,9%	0,0%	0,0%
powyżej 10 tys.	13,8%	5,3%	5,3%

Z badanych spraw, zakończonych skazaniem, 29 dotyczyło podatku od towarów i usług, przy czym jednocześnie w 6 sprawach kwalifikacja dotyczyła jednocześnie uszczuplenia w zakresie podatków dochodowych od osób prawnych oraz od osób fizycznych.

Czyny te polegały na:

- niewykazywaniu podatku należnego ze sprzedaży udokumentowanej fakturami, m.in. z jednoczesnym opatrywaniem tymi samymi numerami wielu faktur dla różnych podmiotów,
- odliczaniu podatku naliczonego nie mającego potwierdzenia w posiadanych fakturach,
- odliczaniu podatku naliczonego wynikającego z faktur za kolejny miesiąc,
- nieuwzględnieniu w podatku należnym podatku od towarów i usług w zakresie refakturowanego podatku od nieruchomości oraz opłat za użytkowanie wieczyste, który powinien być uważany za część czynszu dzierżawnego,
- odliczeniu podatku naliczonego od faktur za wykonanie usługi marketingowej nieudokumentowanej wykazaniem prac,
- odliczeniu podatku naliczonego od faktur za wykonanie usługi marketingowej oraz transportowe wystawionych przez podmioty, nie prowadzące w tym okresie działalności gospodarczej,
- zaniżeniu podatku należnego poprzez nieopodatkowanie przekazania towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy,
- bezpodstawnym zaliczeniu do sprzedaży eksportowej i opodatkowaniu stawką 0%,
- odliczeniu podatku naliczonego w oparciu o dokument SAD w miesiącu jego wystawienia zamiast faktycznego wykonania,
- nieprawidłowym zastosowaniu zwolnienia z podatku od towarów i usług w przypadku niezabudowanej działki gruntu,
- obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony w fakturach nabycie paliwa do samochodu osobowego oraz rat leasingowych tego pojazdu,
- niezaliczeniu do podatku należnego od zaliczki na poczet usługi,
- zaliczeniu do podatku naliczonego podatku wynikającego z zakupu na cele prywatne,
- zaliczeniu do podatku naliczonego kwot podatku wynikającego z faktur otrzymanych od podmiotów nieistniejących.

Z badanych zakończonych skazaniem spraw 19 dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych, przy czym jak wyżej wskazano, 3 sprawy dotyczyły jednocześnie podatku od towarów i usług. Ponadto 20 spraw dotyczyło podatku dochodowego od osób prawnych, przy czym, 3 sprawy dotyczyły jednocześnie podatku od towarów i usług. Czyny w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz osób prawnych polegały na wliczeniu do kosztów uzyskania przychodu:

- kwot wynikającej z faktur za wykonanie usługi marketingowej nieudokumentowanej wykazaniem prac,

- kwot wynikających z faktur za wykonanie usługi marketingowe oraz transportowe wystawionych przez podmiot, nie prowadzące w tym okresie działalności gospodarczej,

- kwot wynikających z faktur od podmiotów nieistniejących,

- kwot odpisów amortyzacyjnych od zwiększonej wartości hali produkcyjnej oddanej do użytkowania w grudniu, zamiast od pierwszego miesiąca następującego pod miesiącu oddania do użytkowania,

- kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań,

- rezerwy utworzonej na pokrycie nierozliczonej wierzytelności,

- rezerwy utworzonej na pokrycie wierzytelności, której nieściągalność nie została udokumentowana,

- niezasadne uznanie wierzytelności za nieściągalną,

- zwrotu pracownikowi kosztów postępowania sądowego,

- ujęciu darowizny,

- kwot szkolenia osoby nie będącej pracownikiem,

- kwot wpisu sądowego oraz zasądzonych kosztów postępowania w związku z oddaleniem powództwa i apelacji,

- kwot poniesionych na działalność socjalną,

- kwoty jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w sytuacji, kiedy nie przysługiwało takie prawo,

- kwot na skutek nieprawidłowego dokonania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wniesionych aportem przez wspólników, tzn. od wartości początkowej środków z dniem przyjęcia do wcześniejszej spółki cywilnej, zamiast od wartości początkowej przyjętej w dowodach w nowozawiazanej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością – nie doszło do przekształcenia spółki cywilnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, tylko do przeniesienia przedsiębiorstwa,

- całości wydatków związanych z aranżacją i remontem obcego środka trwałego,

- zakupu baterii wannowej i ubrań, których nie było na stanie magazynowym i nie były związane z działalnością przedsiębiorcy,

- zakupu biletów kolejowych, faktura nie wskazywała ani osoby, ani miejsca podróży, przy braku wykazania celowości poniesienia takiego wydatku i powiązania z wykonaniem zlecenia,

- wynagrodzenia z tytułu umowy o dzieło na podstawie nierzetelnych dowodów księgowych i przy braku związku z uzyskaniem przychodów, w sytuacji gdy zleceniobiorca był członkiem rodziny członka zarządu – tłumaczenie na język angielski, niezgodne z przedmiotem umowy, przez inną osobę, brak istnienia dowodu na wykorzystanie opracowania,

- wynagrodzenia z tytułu umów o dzieło z członkami rodziny członka zarządu, przy zastosowaniu stawki za roboczogodzinę wielokrotnie zawyżoną w sto-

sunku do stawek otrzymywanych przez inne podmioty w przypadku tożsamyh prac w tym samym czasie i miejscu,

- kosztów podróży w wielokrotnie zawyżonej kwocie na skutek nieprawidłowego przeliczenia poniesionych wydatków w walucie obcej na walutę polską,

- kosztów podróży zagranicznej asystenta, w sytuacji braku związku poniesionego kosztu z działalnością przedsiębiorcy,

- wydatków z tytułu najmu budynków od podmiotu powiązanego w części dotyczącej za powierzchnię niewykorzystywaną do prowadzenia działalności

- wydatków na zakupienie od podmiotu powiązanego usługi w postaci opracowania, w sytuacji wykonania usługi przez osoby zatrudnione przez podmiot zlecający, będące w ramach ich obowiązków pracowniczych i za które otrzymały wynagrodzenie w ramach umowy o pracę,

- wydatków tytułem wypłaconych wynagrodzeń od umów o dzieło, wykonanych na rzecz innej firmy, powiązanej osobowo z prezesem zarządu na obsługę prawną w zakresie założenia podmiotu gospodarczego,

- wydatków w postaci wynagrodzeń za umowy o dzieło za usługi dla innego podmiotu, powiązanego osobowo z prezesem zarządu,

- wydatków dotyczących użytkowanego na podstawie umowy użyczenia samochodu osobowego, w sytuacji nie prowadzenia dla niego ewidencji przebiegu pojazdu,

- wydatków dotyczących zakupu samochodu, które powinny powiększyć cenę nabycia tego środka trwałego, stanowiącą podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych,

- wydatków na taksówki, które nie wykazywały związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,

- ryczałtów na używanie prywatnych samochodów w jazdach lokalnych przez członków zarządu na podstawie nieważnych umów z pominięciem rygorów z art. 210 ksh,

- kwot odpisów amortyzacyjnych dokonanych od środków trwałych od tej części ich wartości, która została sfinansowana z PFRON,

- kwot odpisów z zawyżonej stawki amortyzacyjnej,

- kwoty będącej wynikiem bezzasadnej zmiany indywidualnej stawki amortyzacyjnej,

- kwot niezapłaconych składek pracowniczych z tytułu ubezpieczeń społecznych,

- zakupienie benzyny do innego samochodu, niezwiązanego z działalnością gospodarczą (np. ilość paliwa przekraczała wielkość zbiornika, zakupy paliwa na samochód znacznie przekraczające możliwe koszty tego samochodu przy jego przebiegu i spalaniu, zakup innego rodzaju paliwa),

- kosztów naprawy samochodu, którego przedsiębiorca nie posiadał,
  - zaliczenie kosztów o charakterze remontowo – odtworzeniowym, jak i koszty adaptacyjne na przebudowę obcego środka trwałego przed rozpoczęciem jego użytkowania,
  - zaliczenie w kwocie zawyżonej, nie uwzględniającej obniżki wydatków, tzw. „nagrody” od hurtowni, która nie była przyznana i adresowana osobiście do oskarżonego,
  - zaliczenie kosztów poniesionych w innym roku,
  - zaliczenie wydatków poniesionych na własne potrzeby mieszkaniowe,
  - dwukrotne zaliczenie tego samego wydatku,
  - nieskorygowanie kosztów o kwoty otrzymanych upustów i różnic kursowych,
  - zaliczenie całości wydatków dotyczących opłat eksploatacyjnych budynku użytkowanego przez dwie firmy z jednoczesnym powiązaniem rodzinnym pomiędzy firmami,
  - zaliczenie wydatków za wykonanie dokumentacji projektowo – kosztorysowej faktycznie nie poniesione;
- zaniżenie przychodów poprzez:
- nieujęcie przychodów z tytułu wykonania usług,
  - nieujęcie czynszu z tytułu podnajmu części lokalu,
  - nieuwzględnienie przychodu z tytułu otrzymanej od Powiatowego Urzędu Pracy refundacji związanej z zorganizowaniem prac interwencyjnych,
  - ujęcie części przychodów,
  - nieujęcie przychodów z tytułu sprzedaży towarów przy jednoczesnym podwójnym prowadzeniu ewidencji, jednej wypełnianej ręcznie, w której odnotowywane były wszystkie przychody, drugiej komputerowej w oparciu o którą były wypełniane zeznania podatkowe,
  - nieujęcie kwoty otrzymanej ze sprzedaży udziałów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością,
  - zaniżenie przychodów z powodu niezaliczenia nieodpłatnie otrzymanych świadczeń tj. m.in., oprocentowania niewypłaconych dywidend; pożyczek bez oprocentowania przez członka zarządu; pożyczki od udziałowca, która nie została zwrócona, a przekazana na kapitał rezerwowy,
  - odliczenie odpisu amortyzacyjnego od środka trwałego nie figurującego w ewidencji środków trwałych;
- a także:
- bezzasadne zastosowanie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, w sytuacji kiedy wpłaty nazwane składkami członkowskimi w rzeczywistości były zapłatą za usługę,
  - odliczenie od dochodu kwoty przekraczającej ponad 50% straty za poprzedni rok podatkowy.

W zakresie czynów z art. 76 kks zbadano 22 sprawy, zakończone w Sądzie Rejonowym dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi IV K 200/10, IV K 658/12, V Ks 9/04, V Ks 13/04, XVII Ks 20/04, XVII Ks 21/04, XVII Ks 37/04, XVII Ks 69/04, XVII Ks 10/05, XIX Ks 76/04, XIX Ks 25/06, XIX Ks 4/06 oraz w Sądzie Rejonowym dla Łodzi – Widzewa w Łodzi VIII Ks 40/04, VIII Ks 42/04, VIII Ks 48/04, VIII Ks 71/04, VIII Ks 97/04, VII K 91/12, VIII Ks 73/04, VIII Ks 76/04, III K 539/02, III K 625/05. Wśród tych spraw była jedna kwalifikowana jako wykroczenie skarbowe z art. 76 § 3 kks, natomiast pozostałe z art. 76 § 2 kks. Przy czym w jednej z tych spraw akt oskarżenia obejmował także czyny z art. 56 § 1 i art. 56 § 2. Sprawa ta została umorzona. Ponadto w dwóch sprawach nastąpiło umorzenie, a w jednej sprawie uniewinnienie.

Sprawy te dotyczyły w znacznej mierze narażenia na nienależny (bezpodstawny) zwrot podatku od towarów i usług, poza jedną sprawą, która dotyczyła podatku dochodowego od osób fizycznych oraz dwoma sprawami, dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych.

Tab. 4: Kwoty narażeń na bezpodstawny zwrot z art. 76 kks.

art. 76		
zwrot	VAT	pdof i pdop
średnia	15 562,00 zł	8 615,00 zł
średnia kor.	12 676,00 zł	8 655,00 zł
mediana	13 424,00 zł	8 655,00 zł
poniżej 10 tys.	35,3%	100,0%
od 10 tys. poniżej 20 tys.	47,1%	0,0%
od 20 tys. poniżej 50 tys.	17,6%	0,0%
od 50 tys. poniżej 100 tys.	0,0%	0,0%
powyżej 10 tys.	0,0%	0,0%

Spośród badanych spraw dotyczących podatku od towarów i usług, zakończonych skazaniem, czyny polegały na podaniu nieprawdy w złożonej deklaracji VAT-7 poprzez

- ujęcie z podatku naliczonym kwot wynikających z podrobionych przez siebie faktur VAT,

- zaniżenia podatku należnego od towarów i usług bezpodstawnie przyjętego do odliczenia od towarów przekazanych na potrzeby reprezentacji i reklamy,

- zawyżenia podatku naliczonego o kwotę wynikającej z faktury otrzymanej w miesiącu kolejnym po miesiącu, którego dotyczyło rozliczenie,

- przyjęcie bezpodstawnie do odliczenia podatku naliczonego faktury za druk ulotek i kieszonek do tych ulotek, które nie stanowiły informacji handlowej, ale reklamę towarów, w związku z czym należało udokumentować przekazanie tych materiałów fakturą wewnętrzną i ustalić podstawę,

- zaliczenie do podatku naliczonego kwoty podatku od towarów i usług wynikającego z nabycia środka trwałego,

- zaliczenie do podatku naliczonego kwot podatku wynikającego z zakupem usług gastronomicznych,

- żądanie krótszego terminu zwrotu podatku,

- zaniżenie podatku należnego poprzez nieuzasadnione uznanie dokonanych dostaw za wewnątrzwspólnotowe dostawy opodatkowane stawką „0”,

- zaniżenie podatku należnego w wyniku nieprawidłowego zastosowania stawki preferencyjnej w wysokości 7%,

- zaniżenie podatku należnego w wyniku nieopodatkowania podatkiem od towarów i usług zaliczek bądź zadatków otrzymanych na poczet dostaw,

- obniżenie podatku należnego o podatek naliczony wynikających z faktur VAT wystawionych przez podmiot nieuprawniony do jej wystawienia, tzn. firmę, która nie była zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług,

- zastosowanie nieprawidłowej procedury uszlachetniania czynnego,

- zaliczenie do podatku naliczonego kwot wynikających z faktur, z których należności nie zostały zapłacone.

W zakresie podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych zawyżenie kosztów uzyskania przychodu o wydatki niemające związku z uzyskaniem przychodów, tj.:

- zaliczenie wydatków na rzecz wyposażenia mieszkania członka rady nadzorczej,

- zaliczenie wydatków z umów zleceń, które nie zostały w sposób faktyczny poniesione,

- zaliczenie kwot wynikających z umowy zlecenia z członkiem zarządu spółki prawa handlowego zawartej bez uwzględnienia wymagań z art. 210 ksh,

- zaliczenie wydatków na spłatę kredytu na zakup samochodu,

- zaliczenie bezpośrednio do kosztów wydatków na zakup środka trwałego,

- zawyżenie kwoty premii podatkowej zaksięgowanej na podstawie przepisów ustawy o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych o kwotę podatku od towarów i usług zawartego w kwocie wierzytelności,

- zaliczenie straty nadzwyczajnej z tytułu uznanych wad produktu,

- zaniżenie przychodów z działalności gospodarczej, poprzez:

- niewykazanie sprzedaży udokumentowanej fakturą,

- niewykazanie przychodu ze sprzedaży środka trwałego,

- niewykazanie przychodów z tytułu nieodpłatnie uzyskanych świadczeń.



W dwóch sprawach zostały wymierzone kary jednocześnie pozbawienia wolności na 1 rok i na 2 lata bez warunkowego zawieszenia kary kumulatywnie z grzywną. Odnosnie grzywien:

Tab. 5: Wysokość grzywien za oszustwa podatkowe

sankcje	54	56	76	ogółem
średnia	1 803,23zł	1 739,86 zł	978,13 zł	1 507,07 zł
mediana	1 000,00zł	1 000,00 zł	800,00 zł	933,33 zł

Powyższe oznacza, że średnia arytmetyczna z zastosowanych kar wyniosła ok. 1500 zł, natomiast przeciętna (mediana) wyniosła ponad 900,00 zł.

W jednej sprawie sąd zastosował warunkowe umorzenie postępowania na 1 rok. W jednej sprawie sąd odstąpił od wymierzenia kary, z uwagi na ograniczoną poczytalność sprawcy. W siedmiu sprawach doszło do umorzenia postępowania, zaś w trzech do uniewinnienia oskarżonego.

Na odrębną uwagę zasługują sprawy, w których nastąpiło uniewinnienie bądź też umorzenie postępowania. Poza sprawami, w których nastąpiło przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk w związku z art. 113 § 1 kks), jak w sprawie prowadzonej przez Sąd Rejonowy dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi, sygn. IV K 51/11, we wskazanych badaniach akt sądowych przyczyną umorzenia postępowania była m.in. znikoma społeczna szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk w związku z art. 113 § 1 kks), która była podstawą umorzenia postępowania w sprawie prowadzonej przez Sąd Rejonowy dla Łodzi-Widzewa w Łodzi o sygn. akt VIII Ks 45/04. Także Sąd Rejonowy dla Łodzi – Widzewa w Łodzi umorzył postępowanie z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu w sprawie sygn. IV K 625/05, o czyn z art. 76 § 2 kks, w której sprawca przed podjęciem pierwszego eksportu winien był wystąpić o NIP wewnątrzwspólnotowy, co uprawniałoby go do stosowania stawki VAT w wysokości 0%. Oskarżony nie wiedział o tej konieczności, co nie może uwolnić od odpowiedzialności, jednakże wskazuje na brak umyślności. Poprzez to, że nie wystąpił o ten numer NIP został zobligowany do zapłaty podatku VAT w kwocie 7.919,79 zł. W ocenie Sądu tym samym zachowanie oskarżonego nie zawierało w sobie takiego ładunku społecznej szkodliwości, aby można było stwierdzić, że popełnił on przestępstwo. Sąd przy tym stwierdził, że choć formalnie naraził na bezpodstawny zwrot kwoty małej wartości, to z drugiej strony jego zachowanie przysporzyło dochodu dla Skarbu Państwa, a cała вина oskarżonego sprowadziła się wyłącznie do spóźnienia w wystąpieniu o NIP w sprzedaży wewnątrzwspólnotowej.

Umorzenie ze względu na brak znamion czynu zabronionego (art. 17 § 1 pkt 2 kpk w związku z art. 113 § 1 kks): sprawa prowadzona przez Sąd Rejonowy dla Łodzi-Widzewa w Łodzi o sygn. akt III K 144/06, w której sprawca

pozostawał w błędzie, ponieważ był on przekonany, iż korzysta ze zwolnienia z podatku od towarów i usług, przy czym obliczał kwotę obrotu, jaką musiałby przekroczyć w ciągu dwóch miesięcy prowadzonej działalności, natomiast organ podatkowy obliczał z dokładnością co do dna. Sąd rozpatrując sprawę, wskazał że ustawa o podatku od towarów i usług budzi szereg wątpliwości i kontrowersji, na co wskazuje kilku orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, jak również szeregu interpretacji. Co do przepisu art. 14 ust. 6 d.uptu interpretację wydano dopiero w 2003 roku. Sąd przyjął, że w tej sytuacji nie sposób przypisać oskarżonemu umyślnego działania w zakresie art. 54 § 2 kks, zwłaszcza że z ustawy wprost nie wynika, by interpretacja zastosowana przez podatnika była złą wykładnią.

W sprawie o sygn. IV K 200/10 z art. 56 § 1 i art. 76 § 2 w związku z art. 62 § 4 i w związku z art. 38 § 2 kks Sąd Rejonowy dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi umorzył postępowanie z uwagi także na brak znamion (art. 17 § 1 pkt 2 kpk w związku z art. 113 § 1 kks), Zgodnie z aktem oskarżenia sprawca miał w szczególności uszczuplić podatek od towarów i usług na kwotę 1.823.584,00 zł oraz spowodować nienależny zwrot na kwotę 36.479,00 zł, sąd wskazał, że trudno jest zarzucić oskarżonemu umyślność, w sytuacji kiedy nie dochodziło w sposób faktyczny do sprzedaży, ani do dostawy, a później były wystawiane faktury korygujące. Ponadto oskarżony, jako prezes zarządu spółki, co prawda zajmował się sprawami gospodarczymi osoby prawnej, jednak nie wiedział o sprzedaży detalicznej, prowadzonej w oddziałach osoby prawnej, która prowadziła do obowiązków wprowadzenia kasy fiskalnej. Wreszcie wydawał on polecenia rzetelnego fakturowania, sprawy księgowości scedował na profesjonalny dział księgowy i brak było jakichkolwiek obiektywnych przesłanek, iż działał on w sposób nieprawidłowy.

W sprawie sygn. akt III K 380/05 Sąd Rejonowy dla Łodzi – Widzewa w Łodzi uniewinnił oskarżoną z przepisu art. 56 § 2 kks o to, że w deklaracji VAT-7 za czerwiec 2003 roku, o to, że nieprawidłowo wpisała kwotę nadwyżki podatku należnego nad naliczonym, bowiem omyłkowo, zamiast z deklaracji za maj 2003 roku przeniosła kwotę z deklaracji za kwiecień 2003 roku. Sąd uznał, że pomimo tego, iż oskarżona przyznała się do zarzucanego jej czynu, to w istocie spójnie, wyczerpująco i przekonująco wyjaśniła mechanizm omyłki. Sąd powołując się na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 2002 roku, sygn. akt IV KKN 559/99, wskazał, że w zachowaniu oskarżonej nie sposób dopatrzeć się umyślności, co najwyżej można jej przypisać niedbalstwo. Wskazał ponadto, że dodatkowym argumentem przemawiającym za tym, że oskarżona nie działała umyślnie, jest okoliczność, że popełniony przez nią błąd był bardzo łatwo weryfikowalny, nawet przy pobieżnej kontroli i całkowicie nieracjonalne ze strony oskarżonej byłoby założenie, że wpisując nieprawidłową kwotę uzyska w rzeczywistości dla podmiotu, który reprezentowała, korzyść w postaci zapłacenia mniejszego podatku.

W sprawie sygn. akt III K 539/02 Sąd Rejonowy dla Łodzi – Widzewa w Łodzi uniewinnił oskarżonego o czyn z art. 76 § 1 kks i art. 56 § 2 w związku z art. 6 § 1 i § 2 kks w związku z art. 270 § 1 w związku z art. 12 kks polegający na tym, iż w okresie styczeń-wrzesień 2000 roku działając z góry powziętym zamiarem, w krótkich odstępach czasu posłużył się fakturami VAT podrobionymi przez nieustalone osoby, które stały się podstawą odliczeń na podstawie złożonych deklaracji VAT-7, a wartość narażenia na bezpodstawny zwrot 2.172.740,92 zł. Sąd w wyroku tym wskazał w szczególności, iż zarzut oskarżenia zakłada, że osoba podająca się za przedsiębiorcę jest w rzeczywistości inną osobą, niż ten przedsiębiorca, ale taki przedsiębiorca funkcjonował w obrocie prawnym. Dowody przeprowadzone w trakcie przewodu sądowego nie pozwoliły na poczynienie pewnych ustaleń, że oskarżony miał świadomość, że osoba podająca się za przedsiębiorcę w rzeczywistości taką osobą nie jest. Ponadto oskarżony nie sporządzał, ani nie podpisywał deklaracji VAT-7, bowiem w okresie czasu objętego zarzutem czyniło to biuro rachunkowe. Deklaracje VAT-7 były nieprawidłowe, bowiem nie mogły uwzględniać obrotu z firmą, który wynikał ze sfalszowanych faktur, ale brak było dowodów wykazujących bez niedających się usunąć wątpliwości, iż oskarżony miał wiedzę co do tego faktu. Nie zwalnia to samej spółki, której oskarżony był prokurentem, od odpowiedzialności podatkowej, ale nie można wobec braku dowodów umyślnego działania, przypisać oskarżonemu czynów z art. 56 i art. 76 kks, wymagających umyślności.

W sprawie sygn. XVII Ks 21/04 o czyn z art. 76 § 2 kks, oskarżona, jako zastępca głównego księgowego i jednocześnie jako osoba odpowiedzialna za prawidłowość rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług wprowadziła w błąd organ podatkowy co do wysokości podatku naliczonego. Sąd Rejonowy dla Łodzi – Śródmieścia w Łodzi uniewinnił oskarżoną. Oskarżona bowiem przyjęła do podatku naliczonego zawartego w fakturze w rozliczeniu za miesiąc poprzedzający miesiąc otrzymania tej faktury, w wyniku czego naraziła na bezpodstawny zwrot podatku naliczonego w kwocie 13.424,00 zł. W sprawie tej Sąd odmówił zatwierdzenia dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i uniewinnił oskarżoną, bowiem Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 25 października 2004 roku, sygn. SK 33/03, stwierdził niekonstytucyjność przepisu art. 19 ust. 3b d.uptu. W oparciu o ten wyrok oskarżona złożyła wniosek o wznowienie postępowania podatkowego, w wyniku czego decyzja określająca spółce zobowiązanie podatkowe została uchylona, a postępowanie w sprawie zostało umorzone. Norma sankcjonowana jako niekonstytucyjna została uchylona, co stało u podstaw uniewinnienia oskarżonej.

W ramach badań dokonano także analizy dwóch spraw prawomocnie umorzonych przez Prokuraturę Okręgową w Łodzi o sygn. akt VI Ds. 6/11 oraz Ap II Ds. 43/07.

W pierwszej ze spraw o sygn. VI Ds. 6/11 podejrzanym zarzucono szereg czynów, w tym m.in. art. 56 § 1 kks oraz art. 76 § 1 kks, a także art. 286 kk przez wystawianie, księgowanie i wydawanie, faktur VAT, faktur korygujących, dokumentów PZ i WZ, zawierających w treści poświadczenie nieprawdy w zakresie okoliczności mających znaczenie prawne, to jest daty ich wystawienia oraz potwierdzenia transakcji towarowo-usługowych, które nie miały miejsca w rzeczywistości, wprowadziła ona w błąd pracowników właściwych miejscowo urzędów skarbowych co do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, poprzez wykorzystanie wynikającej z treści tych faktur fikcji towarowo-księgowej w odniesieniu do transakcji sprzedaży towarów i usług, które nie miały miejsca w rzeczywistości i poprzez bezpodstawne odliczenie od podatku należnego nie uiszczanego uprzednio podatku naliczonego wykazanego w tych fakturach, przez co doprowadzili do bezpodstawnego zwrotu należności publicznoprawnej w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie (...), działając przy tym na szkodę Skarbu Państwa, jak również narazili Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie (...) złotych. W sprawie tej, został wcześniej skierowany akt oskarżenia do sądu. Jednakże, w wyniku uchylecia przez sąd administracyjny decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w tej sprawie, sąd zwrócił sprawę prokuraturze celem uzupełnienia istotnych braków postępowania przygotowawczego. Podstawą rozstrzygnięcia prokuratury były następujące okoliczności: środki finansowe nie istniały w rzeczywistości, albowiem w pewnej części składały się z kompensaty wzajemnych wierzytelności, zaś w pewnej nie istniały fizycznie w spółce (...), gdyż były tylko pieniędzmi wirtualnymi. Przesłuchani w sprawie podejrzani wskazali, iż w okresie tym spółka dokonywała oszust celnych. Proceder polegał na tym, że towar sprowadzany był z zagranicy w cenach znacznie niższych niż rzeczywista jego wartość zakupu (zaniżenie wartości celnej). Następnie towar ten odsprzedawany był już po cenach rzeczywistych. Ponieważ spółka jako podmiot *join – venture* zwolniona była wówczas ze zobowiązań podatkowych nie obciążały jej należności wynikające z różnicy przychodów i kosztów. Powyższe powodowało, że powstawał zysk „papierowy” pomiędzy ceną zakupu widniejącą na dokumencie zakupu a dokumencie sprzedaży. W rzeczywistości zysk był bowiem dużo mniejszy. Ponadto nie sposób było wykazać w zakresie strony podmiotowej czynu zabronionego opisanego w art. 56 kks świadomości tego, że poprzez zawarcie umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości doszło do powstania obowiązku podatkowego, gdyż po pierwsze czynność ta została uznana za udzielenie pożyczki, a w dalszej konsekwencji, że organ uzna, iż spółka zobowiązana jest wówczas, do ujęcia w zeznaniu podatkowym nie osiągniętych korzyści. Ponadto umowy przedwstępne zgodnie z wyjaśnieniami podejrzanym przygotowywane

były przez kancelarię prawną i w ocenie tegoż fachowego podmiotu miały nie rodzić zobowiązań podatkowych. Wreszcie ostatecznie doszło do zawarcia umowy sprzedaży co do jednej z nieruchomości, a pozostałe nie zostały zawarte z uwagi na trudności finansowe spowodowane postępowaniami podatkowymi. Z tego względu prokuratura uznała, iż nie są spełnione znamiona strony podmiotowej, stwierdzając że brak jest okoliczności wskazujących, iż jeden z oskarżonych chciał, podać nieprawdę w złożonej deklaracji podatkowej.

Ponadto prokuratura, w związku z wyrokiem sądu administracyjnego uznała, że kilka podmiotów gospodarczych prowadzonych przez oskarżonego, stanowi jeden organizm gospodarczy, stąd też rozliczenia pomiędzy tymi podmiotami nie powodują skutków podatkowo prawnych, a zatem wskutek tego brak jest narażenia podatku na uszczuplenie. Czyn z art. 56 kks jest bowiem czynem indywidualnym.

Prokuratura podniosła, że dla wyliczenia szkody na gruncie kodeksu karnego skarbowego nie można stosować stawki *quasi* administracyjnej represji jaką jest podatek zryczałtowany od nieujawnionych źródeł dochodów objęty 75% stawką, ale przyjąć właściwą stawkę podatkową. Wobec wielu wątpliwości i konieczności zastosowania zasady *in dubio pro reo* stawkę tę określić należy na 20% co daje ewentualną kwotę uszczuplenia w wielokrotnie mniejszej wysokości. Po drugie od wszystkich umów pożyczek odprowadzona została opłata skarbową. Organy skarbowe tym samym uznały status tych czynności prawnych jako pożyczek. Po trzecie stwierdzono niekonsekwencję organów skarbowych. Z jednej strony uznały bowiem, że czynności pożyczki nie miały miejsca, z drugiej zaś nie przyjęły dla wyliczenia podatku zryczałtowanego wartości wszelkich pożyczek, a jedynie części z nich.

Jak wynikało z wyjaśnień podejrzanych pożyczki nie były jednorazowe – jak to wskazano w dokumentach, ale miały miejsce w rzeczywistości. W ten sposób, je dokonywano wypłaty z rachunku jednego podmiotu przelewano na rachunek podmiotu drugiego a następnie podmiot ten płacił swoje zobowiązania. Tym samym pożyczki powstały w rzeczywistości, ale bez dochowania formy pisemnej. Dopiero po dokonaniu rozliczenia możliwe było wyliczenie całej kwoty udzielonych pożyczek. Dla celów podatkowych sporządzone zostały dopiero następnie umowy pożyczek. Brak było innych adekwatnych dowodów, które mogłyby obalić przedstawioną tezę. Z tego powodu musiały być one na gruncie postępowania karnego traktowane jako umowy pożyczki, a ponieważ została od nich odprowadzona stosowna opłata od czynności cywilnoprawnych, kwota ta nie mogła być wliczana do wysokości szkody. Działanie takie jak opisano powyżej nie mogło być uznane za wyczerpujące znamiona czynu z art. 56 kks. Prokuratura wskazała także, że przez uszczuplenie na gruncie art. 56 kks rozumieć należy obniżenie

wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do jego wysokości ustalonej w oparciu o prawidłowe zastosowanie regulacji prawa podatkowego do konkretnego stanu faktycznego. Wobec powyższego dokonano wyliczenia w ten sposób, że po ustaleniu różnicy pomiędzy zadeklarowanym, a wyliczonym zobowiązaniem podatkowym, odjęto od tej różnicy jeszcze kwotę wyliczonego podatku naliczonego VAT. Powyższe pozwoliło na ustalenie, że podejrzani przez większą część roku podatkowego zamiast uszczuplić zobowiązanie publiczno – prawne „zwiększyli swoje zobowiązanie” względem Skarbu Państwa.

Odnosnie natomiast zarzutu z art. 286 kk prokuratura oparła się na poglądach wyrażonych w orzecznictwie, a w szczególności na wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r. V KK 76/08, z którego wynika, iż porównanie treści art. 76 § 1 kks i art. 286 § 1 kk prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego, przenosząc to na grunt przepisu art. 56 kks, a ponadto nie doszło do rozporządzenia mieniem, co wskazało jednoznacznie na kwalifikację z art. 56 kks, nie zaś z art. 286 kk.

W sprawie sygn. Ap II Ds. 43/07, postawiono zarzut kilku podejrzanym, m.in. iż w okresie (...) w (...) działając w czynie ciągłym, wspólnie i w porozumieniu, w ramach zorganizowanej grupy, czyniąc sobie z tego stałe źródło dochodu jako współwłaściciel firmy (...), nabył od (...) z siedzibą w (...) (...) l. gazu LPG posługując się poświadczającymi nieprawdę w zakresie okoliczności mających znaczenie prawne dokumentami dotyczącymi nieistniejącej firmy (...), która miała być rzekomym nabywcą tego gazu i w jej imieniu, a następnie dokonywali jego sprzedaży poza ewidencją księgową w celu uchylecia się od opodatkowania nie ujawniając właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania, przez co doprowadzili do uszczuplenia należności publicznoprawnej w postaci podatku akcyzowego w kwocie nie mniejszej niż (...), tj. o przestępstwo z art. 54 §1 kks i art. 62§ 2 kks w związku z art. 6 § 2 kks i art. 37 § 1 pkt 2 i 5 kks w związku z art. 38 § 2 pkt 1 kks. Ponadto jednemu z podejrzanych postawiono zarzut, iż w okresie od (...) do (...) w (...), działając wspólnie i w porozumieniu z (...) oraz innymi osobami w ramach zorganizowanej grupy czyniąc sobie z tego stałe źródło dochodu, jako współwłaściciel firmy (...), nabył od (...), (...) litrów gazu LPG, w celu zatajenia rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługując się nierzetelnymi dokumentami poświadczającymi nieprawdę w zakresie okoliczności mających znaczenie prawne dotyczącymi nieistniejącymi firmy (...) która miała być rzekomym nabywcą tego gazu i w jej imieniu, a następnie dokonywał jego sprzedaży poza ewidencją księgową w celu uchylecia się od opodatkowania, nie ujawniając właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania, przez co doprowadził do uszczuplenia należności publicznoprawnej w postaci podatku akcyzowego w kwocie nie mniejszej niż (...) tj. o przestępstwo z art. 54 § 1 kks i art. 55 § 1 kks



i art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i art. 37 § 1 pkt 2 i 5 kks w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 kks. Prokuratura stwierdziła, że wystawiano faktury na podmioty, które nie istniały w rzeczywistości. Bezsprzecznie w toku postępowania ustalono, iż dostawy gazu były realizowane dwutorowo. Na legalnie działające podmioty i dla tych samych podmiotów, przy czym fakturowanie odbywało się na podmioty nieistniejące. Taki sposób dostawy gazu miał miejsce w okresie od (...) do (...). kiedy to nastąpiła zmiana przepisów o podatku akcyzowym i nie było już opłacalne dla spółki prowadzenie sprzedaży na podmioty nieistniejące. Ustalono, iż dostawy gazu na podmioty nieistniejące prowadzone były do końca kwietnia (...), kiedy to zmiana ustawy o podatku akcyzowym przesunęła ciężar płatności podatku akcyzowego ze sprzedawcy detalicznego na sprzedawcę hurtowego. Prokuratura w odniesieniu do części podejrzanych, w oparciu o uchwałę z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. I KZP 7/07, stwierdziła że podejrzani, będący współnikami spółki cywilnej, nie mogą być pociągnięci do odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa z art. 54 § 1 kks, gdyż są to przestępstwa indywidualne. Tym samym brak było znamienia czynu zabronionego wymaganego ustawą. Na marginesie tych rozważań prokuratura zauważyła, iż nie stwierdzono aby podmioty te korzystały z instytucji zwrotu podatku, tym samym nie jest możliwe przedstawienie im zarzutów z przestępstwa stypizowanego w art. 76 kks, które nie jest czynem zindywidualizowanym. Odnosnie pozostałych czynów karnoskarbowych prokuratura dokonała oceny wartości podatku narażonego na uszczuplenie, wskazując że należy stosować jako przyjęcie typu podstawowego dwustukrotności najniższego wynagrodzenia, a tym samym, zarzucane czyny winny być kwalifikowane w ramach typu uprzywilejowanego, bowiem kwota podatku była małej wartości. Konsekwencją tego było przyjęcie przedawnienia w tej sprawie.

Analiza spraw umorzonych oraz tych, w których nastąpiło uniewinnienie wskazuje na konieczność badania spraw, które wpływają w szczególności od finansowych organów ścigania. Niejednokrotnie bowiem sprawy kończą się w ramach postępowania przygotowawczego wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Tylko w jednej sprawie sąd odmówił zatwierdzenia tego środka, w pozostałych przypadkach był on zatwierdzany. Należy zauważyć, że osoby podejrzane często w ramach negocjacji z finansowym organem ścigania, ustalają kwotę grzywny w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, niekoniecznie będąc przekonanym, iż popełnili przestępstwo albo wykroczenie skarbowe. Natomiast podkreślenia wymaga, iż nie zawsze naruszenie normy sankcjonowanej zawartej w ustawie podatkowej oznacza popełnienie przestępstwa albo wykroczenia skarbowego. Po pierwsze należy zwrócić uwagę na kwestię umyślności, szczególnie w przypadku norm niejasnych, kiedy sprawca odmiennie od organu podatkowego interpretuje taki przepis. W przy-



padku błędnej wykładni, która może znaleźć swoje oparcie w treści przepisu, ze względu na zaistnienie błędu, sprawca nie popełnia ani przestępstwa, ani wykroczenia skarbowego. Po drugie, osoba podpisująca deklarację, jako osoba odpowiedzialna za prowadzenie spraw finansowych firmy, nie zawsze ma świadomość ewentualnych naruszeń prawa podatkowego w przedsiębiorstwie, zwłaszcza kiedy zostało powierzone prowadzenie księgowości i rozliczanie podatków wykwalifikowanej kadrze księgowej. Po trzecie należy wskazać na pomyłki, kiedy z okoliczności sprawy wynika, iż błędna kwalifikacja była wynikiem omyłkowego wypełnienia deklaracji, kiedy np. kwota podatku naliczonego została odliczona od podatku należnego nie w tym okresie, w jakim wymagają tego przepisy. Oczywiście w sposób formalny dochodzi do wypełnienia znamion strony przedmiotowej, jednakże trudno jest mówić wówczas o umyślności. Taka sytuacja wpływa także na ocenę stopnia społecznej szkodliwości czynu, bowiem ze względu na fakt, iż podatek od towarów i usług jest rozliczany w okresach miesięcznych, w danym miesiącu dochodzi do jego uszczuplenia, jednak w miesiącu kolejnym podatek ten jest uiszczany w wyższej od należnej wartości, co pozwala przyjąć, jak się wydaje, subminimalny stopień społecznej szkodliwości czynu. Okoliczności tych często zdają się nie zauważać finansowe organy ścigania, stąd też istotna rola spoczywa zarówno na prokuratorze, jeżeli dochodzi do zatwierdzenia aktu oskarżenia, jak i na sędzie, który nawet w przypadku przyznania się oskarżonego, czy też wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, winien zbadać czy doszło do popełnienia przestępstwa albo wykroczenia skarbowego.

### 3. Sprawcy na podstawie badań aktowych

W badaniach aktowych dokonano także analizy sprawców oszustwa podatkowego, pod względem ich wykształcenia, prowadzenia działalności lub wykonywanego zawodu, płci, wieku, stanu cywilnego i rodzinnego. Dane z badań zostały porównane z danymi statystycznymi wynikającymi z Narodowego Spisu Powszechnego Ludności i Mieszkań przeprowadzonego przez Główny Urząd Statystyczny w 2011 roku<sup>10</sup>. Dokonano również porównania w zakresie płci i wieku sprawców, wykonywanego zawodu do struktury przestępczości wynikającej z badań B. Hołysta<sup>11</sup>.

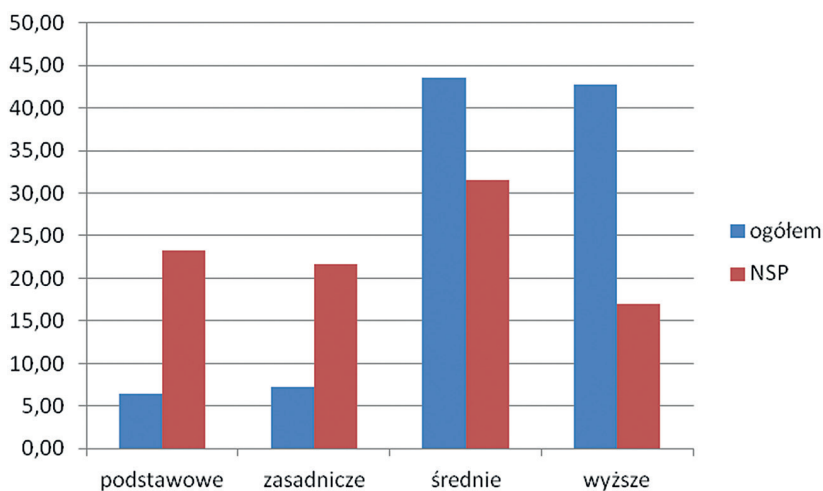
<sup>10</sup> [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/lud\\_raport\\_z\\_wynikow\\_NSP2011.pdf](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/lud_raport_z_wynikow_NSP2011.pdf), w skrócie NSP.

<sup>11</sup> **B. Hołyst**, *Kryminologia*, Warszawa 2007, s. 279 i n.; zob. także **Tenże**, *Przestępczość w Polsce w latach 1989-2002 – prognoza do 2008 roku*, Warszawa 2003.

## 1) Wykształcenie

Tab. 6

wykształcenie	ogółem	NSP <sup>12</sup>	% NSP	art. 54	art. 56	art. 76
podstawowe	6,45	23,20	28%	12,12	5,63	0,00
zasadnicze	7,26	21,70	33%	15,15	5,63	0,00
średnie	43,55	31,60	138%	42,42	40,85	55,00
wyższe	42,74	17,00	251%	30,30	47,89	45,00



Wykres 7

Z badań wynika, że sprawcy oszustw podatkowych byli znacznie lepiej wykształceni od przeciętnego wykształcenia w Polsce, bowiem odsetek sprawców z wyższym i średnim wykształceniem wyniósł w zaokrągleniu odpowiednio 43% i 44%, co stanowi znacznie wyższe wykształcenie, niż przeciętne, które kształtowało się odpowiednio na poziomach 17% i 32%. Wśród sprawców oszustw podatkowych wykształcenie podstawowe i zasadnicze zawodowe posiadało po ok. 7%, co oznacza, iż występowało ono znacznie rzadziej niż przeciętnie, bowiem w NSP wartości te wynosiły odpowiednio w zaokrągleniu 23% i 22%. Można zaobserwować pewne zróżnicowanie pomiędzy poszczególnymi rodzajami oszustw podatkowych, bowiem sprawcy popełniający czyn niezgłoszenia przedmiotu i podstawy opodatkowania (art. 54 kks) byli nieco gorzej wykształceni niż sprawcy ogółem, gdyż w 30%

<sup>12</sup> NSP s. 58.

(porównując do 43%) posiadali wykształcenie wyższe, natomiast wykształcenie podstawowe i zasadnicze dotyczyło odpowiednio 12% i 15% sprawców (porównując do po ok. 7% w przypadku oszustów ogółem). Sprawcy oszustw z art. 56 i art. 76 kks natomiast byli lepiej wykształceni od oszustów ogółem, bowiem w przypadku czynu, polegającego na nienależnym (bezpodstawnym) zwrocie podatku (art. 76), w badaniach brak było osób z wykształceniem podstawowym i zawodowym, zaś odsetek z wykształceniem wyższym i średnim wyniósł odpowiednio 45% i 55% (porównując do odpowiednio 43% i 44%). Sprawcy czynów z art. 56 kks natomiast byli wykształceni nieznacznie lepiej, bowiem wykształcenie podstawowe i zasadnicze wystąpiło u po ok. 6% sprawców (przy średniej po ok. 7%), a wyższe i średnie u po odpowiednio 48% i 41% sprawców (przy średniej u sprawców po 43% i 44%). Powyższe wiąże się z pełnioną funkcją czy wykonywaniem działalności przez sprawców. Jak zostało niżej wskazane, czyny z art. 76 kks, a także 56 kks, były popełniane częściej niż z art. 54 kks przez księgowych, czy to wykonujących prace na podstawie umów cywilnoprawnych z przedsiębiorcą, czy to zatrudnionych. Księgowi (najczęściej kobiety) posiadały wyłącznie wykształcenie wyższe i średnie, co ma istotny wpływ na poziom wykształcenia sprawców. Także wśród osób zasiadających w zarządach spółek były wyłącznie osoby z wykształceniem wyższym lub średnim.

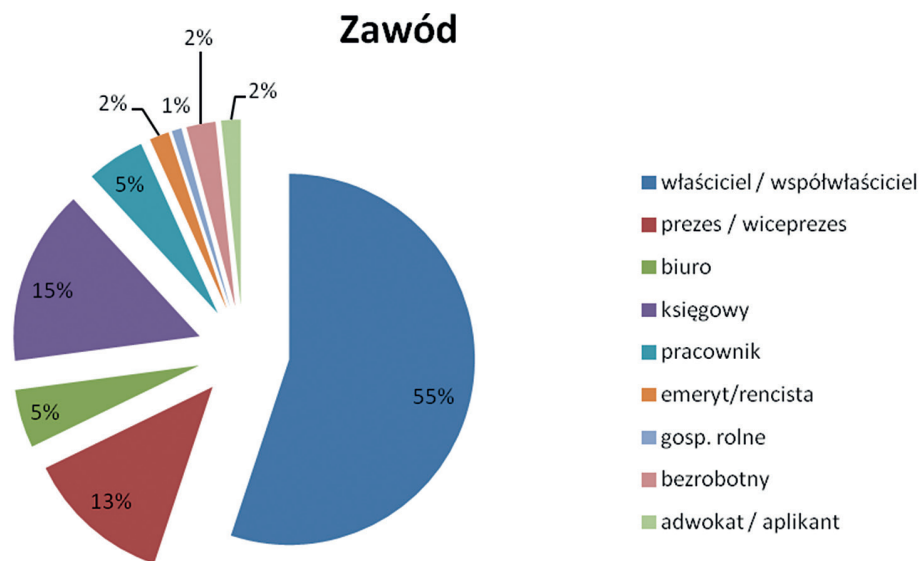
## 2) Zawód<sup>13</sup>

Tab. 7

zawód	ogółem	54	56	76
1	2	3	4	5
właściciel/współwłaściciel	55,08%	51,61%	61,64%	28,57%
prezes/wiceprezes	12,71%	0%	16,44%	21,43%

<sup>13</sup> W tabeli tej zostały zastosowane pewne uproszczenia, przez określenie „zawód” rozumie się: prowadzenie działalności gospodarczej w formie jednoosobowej działalności, czy też wspólnika spółki cywilnej bądź osobowej spółki prawa handlowego (określenie „właściciel/współwłaściciel”), zasiadanie w zarządach spółek kapitałowych (określenie „prezes/wiceprezes”), prowadzenie zewnętrznego w stosunku do przedsiębiorcy, z działalnością którego związany był popełniony czyn biura rachunkowego albo kancelarii doradztwa podatkowego (określenie „biuro”), osoby zatrudnione u przedsiębiorcy z działalnością którego związany był popełniony czyn jako księgowi, najczęściej na stanowisku głównego księgowego lub dyrektora finansowego (określenie „księgowy”), jak również „pracownik”, dla określenia osoby pozostającej w stosunku pracy, „emeryt/rencista”, dla określenia osób pobierających świadczenia z ubezpieczeń społecznych nie pozostające jednocześnie w stosunku pracy, „gosp. rolne” na określenie osoby prowadzącej gospodarstwo rolne, jak również „bezrobotny” na określenie osoby nie pozostającej w stosunku pracy, która jednocześnie podczas przesłuchania nie wskazała na wykonywanie prac, jak również „adwokat/aplikant”, bowiem w jednym przypadku sprawcą czynu była osoba wykonująca zawód adwokata, a w jednym osoba będąca aplikantem adwokackim.

1	2	3	4	5
biuro	5,08%	3,23%	4,11%	14,29%
księgowy	15,25%	0%	17,81%	35,71%
pracownik	5,08%	19,35%	0%	0%
emeryt/rencista	1,69%	6,45%	0%	0%
gosp. rolne	0,85%	3,23%	0%	0%
bezrobotny	2,54%	9,68%	0%	0%
adwokat/aplikant	1,69%	6,45%	0%	0%



Wykres 8

Jak wyżej wskazano poza trzema przypadkami czynów zakwalifikowanych jako oszustwo w ramach podatku akcyzowego oraz jedenastoma sprawami dotyczącymi niezgłoszenia przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn, pozostali sprawcy działali w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jako prowadzący działalność gospodarczą (ogółem ok. 55%), członek zarządu (około 13%), osoba prowadząca biuro rachunkowe lub doradztwo podatkowe, odpowiedzialna na podstawie umowy za sporządzanie deklaracji podatkowych (ok. 5%) albo taka osoba odpowiedzialna zatrudniona na umowę o pracę (ok. 15%). Można zaobserwować pewne zróżnicowanie.

Przede wszystkim w przypadku czynów z art. 76 kks znacznie więcej było osób zatrudnionych jako księgowi (ok. 36%) oraz takich osób sporządzających deklaracje na podstawie umowy (ok. 14%). Zmniejsza to odpowiednio, w przypadku tych czynów ilość osób prowadzących działalność gospodarczą (ok. 29%). Znacznie także więcej, w przypadku tych czynów (ok. 21% w porównaniu do 13%), było osób zasiadających w zarządach spółek kapitałowych. W przypadku czynów z art. 54 kks zwraca uwagę nieznaczny odsetek spraw (ok. 3%), kiedy jako sprawca została skazana osoba prowadząca biuro rachunkowe oraz brak spraw, kiedy za sprawcę został uznany księgowy, zatrudniony na umowę o pracę. Czyny te, w przypadku naruszeń związanych z działalnością gospodarczą, były popełniane wyłącznie przez osoby prowadzące działalność gospodarczą. Pozostałe przypadki dotyczą wskazanych wyżej naruszeń w ramach podatku akcyzowego i podatku od spadków i darowizn, kwalifikowanych z art. 54 kks, niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stąd też wyróżniono inne przypadki, jak pracownik zatrudniony na podstawie umowy o pracę (ok. 19% czynów z art. 54), osoba będąca emerytem lub rencistą (ok. 6% czynów z art. 54), osoba prowadząca gospodarstwo rolne (ok. 3% czynów z art. 54), osoba bezrobotna (3% czynów z art. 54). Oprócz tego w dwóch wypadkach (6% czynów z art. 54) sprawcami, którzy nie złożyli deklaracji w podatku od spadków i darowizn była osoba pełniąca funkcję adwokata oraz aplikant adwokacki, co zasługuje na uwagę.

Natomiast ogółem w przestępczości najliczniejszą grupą były osoby nigdzie nieuczące się i niepracujące (37% w 2000 roku), na drugim miejscu były osoby pracujące, na trzecim miejscu uczący się, na czwartym bezrobotni bez prawa do zasiłku, na piątym renciści i emeryci, na szóstym prowadzący gospodarstwo rolne i wreszcie na ostatnim miejscu bezrobotni z prawem do zasiłku<sup>14</sup>.

### 3) Płeć

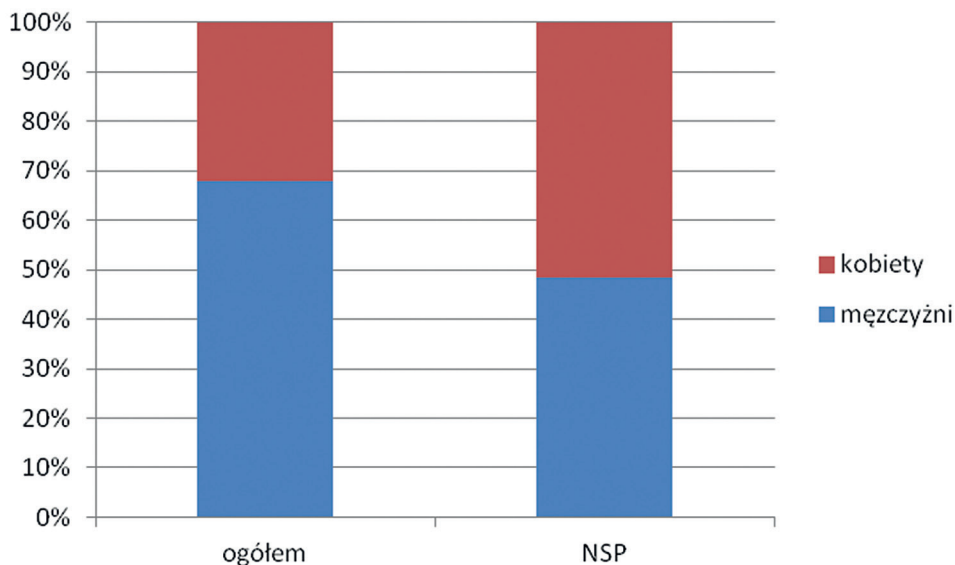
Tab. 8

płeć	ogółem	NSP <sup>15</sup>	% NSP	art. 54	art. 56	art. 76
mężczyźni	68%	48,4%	140,50%	66,00%	73,33%	50,00%
kobiety	32%	51,6%	62,02%	34,00%	26,67%	50,00%

<sup>14</sup> B. Hołyst, *Kryminologia*, op.cit., s. 299-300 i ryc. 41 s. 364.

<sup>15</sup> NSP s. 50.

W przeprowadzonych badaniach 68% sprawców stanowili mężczyźni, co znacznie przekracza ogólny odsetek mężczyzn, wynoszący 48,4%, natomiast kobiety były sprawcami 32% czynów zabronionych, tzn. znacznie mniej, niż odsetek kobiet w społeczeństwie polskim.



Wykres 9

Na udział mężczyzn w analizowanej przestępczości wpływają takie czynniki, iż większość prowadzących działalność gospodarczą oraz zasiadających w zarządach spółek stanowią mężczyźni, natomiast stosunkowo do ogólnego udziału w przestępstwach, udział kobiet jest w części wynikiem tego, iż zazwyczaj księgowością, czy to w ramach zatrudnienia, czy też na podstawie umów z zewnętrznym biurem rachunkowym zajmują się kobiety.

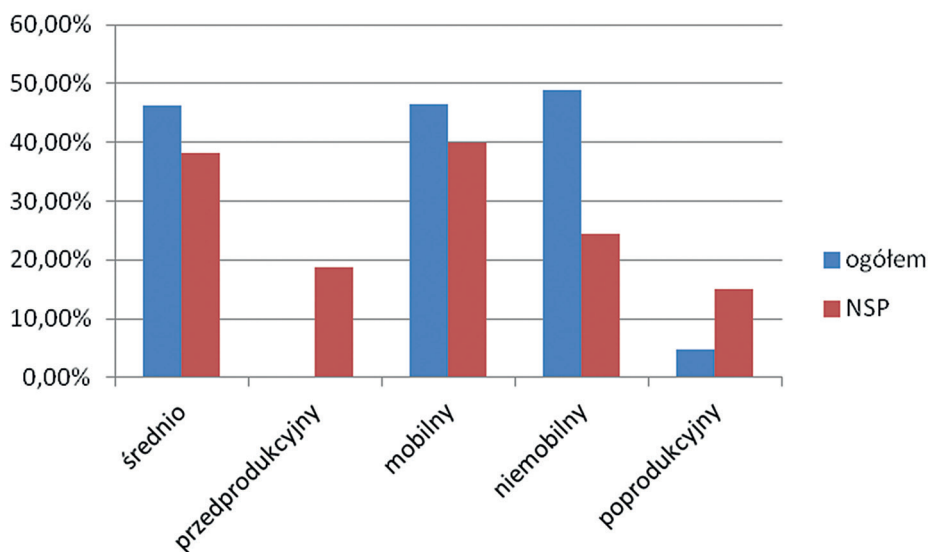
Porównując powyższe do danych dotyczących przestępstw, w przypadku których na przestrzeni lat są one popełniane w ponad ok. 90% przez mężczyzn i poniżej 10% przez kobiety, należy zauważyć, iż jest znacznie wyższy odsetek przestępczości kobiet (przeszło trzykrotnie) w stosunku do innych przestępstw<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> B. Hołyst, *Kryminologia*, op.cit, s. 299 i tab. 14 s. 320.

#### 4) Wiek

Tab. 9

wiek	ogółem	NSP <sup>17</sup>	% NSP	art. 54	art. 56	art.. 76
średnio	46,2	38,1%	121,26%	49,0%	45,0%	44,7%
przedprodukcyjny	0%	18,7%	0%	0%	0%	0%
mobilny	46,4%	40,0%	116%	35,3%	50,7%	50,0%
niemobilny	48,8%	24,4%	200%	58,8%	45,2%	45,0%
poprodukcyjny	4,7%	15,0%	31%	4,1%	4,1%	5,0%



Wykres 10

Średni wiek sprawców oszustw podatkowych wyniósł ok. 46 lat, co przewyższa średni wiek w Polsce (ok. 38 lat) o ponad 20%. W tym, w wieku przedprodukcyjnym nie było sprawców oszustw podatkowych, co jest wytłumaczalne przede

<sup>17</sup> NSP s. 50-51, przez określenie wiek przedprodukcyjny rozumie się 0-17 lat, w kategorii osób produkcyjnych w NSP wyróżniona została kategoria osób mobilnych, tzn. 18-44 lata oraz osób niemobilnych tzn. w przypadku mężczyzn 45-64 lata, a w przypadku kobiet 45-59 lat, a także kategoria osób w wieku poprodukcyjnym tzn. mężczyzn w wieku 65 lat i więcej oraz kobiet w wieku 60 lat i więcej; te same kategorie, celem możliwości porównania, zostały zastosowane w analizie sprawców w ramach badań aktowych.



wszystkim tym, iż osoby w wieku poniżej 17 lat nie popełniają przestępstw, a ponadto oszustwa podatkowe ze swojej natury, są popełniane prawie wyłącznie przez podatników, spośród których rzadko kiedy zdarzają się osoby poniżej 18 roku życia, a nadto w imieniu tych osób działają w takich przypadkach ich przedstawiciele ustawowi. Ponadto przestępstwa, które były objęte badaniami, w znacznej większości, jak wskazano wyżej, były związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, która jest prowadzona przez osoby pełnoletnie.

Poniżej średniej krajowej w badaniach stwierdzono odsetek osób w wieku produkcyjnym, tzn. mężczyzn w wieku 65 lat i więcej oraz kobiet w wieku 60 lat i więcej (zgodnie z przyjętym podziałem w NSP), bowiem takie osoby były sprawcami w ok. 5% przypadków, podczas gdy odsetek tych osób wynosi 15%. Wynika to z faktu, iż działalność gospodarczą prowadzą zazwyczaj osoby w wieku produkcyjnym. Natomiast w ramach wieku produkcyjnego, w znacznie wyższym odsetku niż to wynika z NSP, sprawcami czynów były osoby w wieku tzw. niemobilnym tzn. w przypadku mężczyzn 45-64 lata, a w przypadku kobiet 45-59 lat, (według NSP), bowiem odsetek ten wyniósł ok. 49% (według NSP 24,4%). Podobny natomiast tzn. 46,4% (według NSP 40,0%) był odsetek osób w wieku tzw. mobilnym, tzn. w wieku 18-44 lata. Wynika to zapewne z faktu, iż spośród sprawców prowadzących działalność gospodarczą znaczna ilość osób są to właśnie osoby w wieku tzw. niemobilnym.

W ramach ogólnej liczby przestępstw, jak w badaniach wskazał B. Hołyst, najliczniejszą grupą wiekową wśród podejrzanych były osoby 30-49 letnie (36% podejrzanych), drugą pod względem liczebności była grupa osób w wieku 17-20 lat, trzecią – nieletni w wieku 13-16 lat, czwartą sprawcy w wieku 21-24 lata, piątą 25-29 lat, zaś szóstą, sprawcy mający 50 lat i więcej<sup>18</sup>. Niestety brak jest bezpośredniego przyrównania ze względu na niekompatybilność podziałów, jednakże z porównania wynika, iż przeciętny wiek sprawców oszustw podatkowych jest znacznie wyższy, niż ogólnie w przestępczości, bowiem brak jest w oszustwach podatkowych osób młodych w wieku 17-20 i 21-24 lata i jest znacznie więcej osób mających 50 lat i więcej.

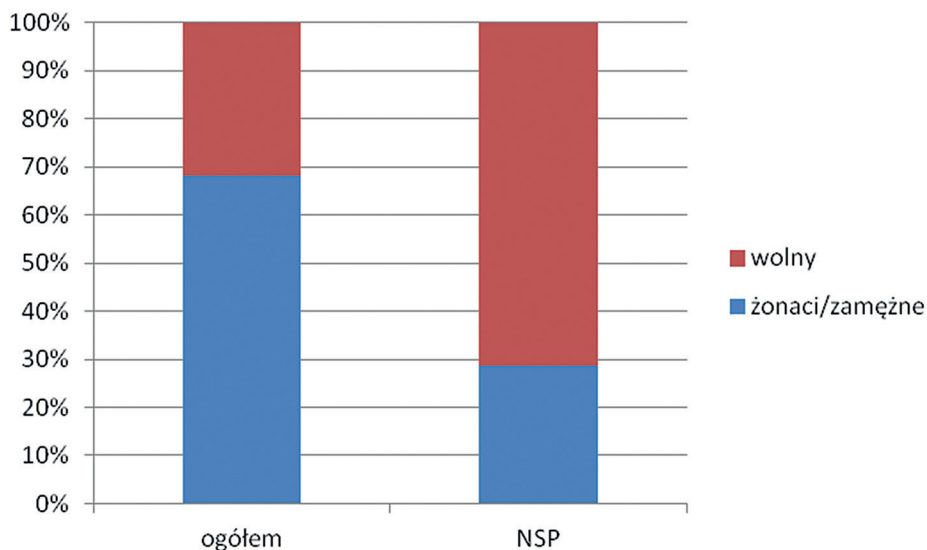
## 5) Stan rodzinny

Tab. 10

stan cywilny	ogółem	NSP <sup>19</sup>	% NSP	art. 54	art. 56	art. 76
żonaci/zamężne	68,3%	28,8%	237,2%	59,4%	77,3%	47,4%
wolny	31,7%	71,2%	44,5%	40,6%	22,7%	52,6%

<sup>18</sup> B. Hołyst, *Kryminologia, op.cit.*, s. 299 i ryc. 40 s. 363.

<sup>19</sup> NSP, s. 53; NSP przy tym w ramach stanu wolnego rozróżnia się na „kawaler/panna”, „wdowiec/wdowa”, „rozwieziony/rozwieziona”, jednakże w aktach sprawy często był używany zapis „wolny”, stąd też celem porównania z NSP zbiorczo zostały te ujęte kategorie jako „wolny.



Wykres 11

Tab. 11

dzieci <sup>20</sup>	ogółem	art. 54	art. 56	art. 76
tak	77,0%	68,8%	82,7%	68,4%
nie	23,0%	31,3%	17,3%	31,6%

Wśród sprawców czynów oszustwa podatkowego w ok. 68% były to osoby żonate i zamężne, co przeszło dwukrotnie przekracza średnią w tym zakresie, jaka wynikła z NSP w 2011 roku.

Wśród sprawców czynów 77% osób posiadało potomstwo. Można zaobserwować zróżnicowanie co do stanu rodzinnego pomiędzy poszczególnymi rodzajami oszustwa, jednakże trudno jest znaleźć dla nich wytłumaczenie, najprawdopodobniej wynikły one ze stosunkowo niewielkiej liczby danych w poszczególnych rodzajach, jak na kategorie liczące się w badaniach statystycznych.

Należy przy tym zauważyć, że na stan rodzinny sprawców oszustw podatkowych wpływa struktura wiekowa. Ogólny odsetek osób pozostających w związku małżeńskim wynikający z Narodowego Spisu Powszechnego dotyczył osób w wieku powyżej 15 lat, największy udział natomiast osób pozostających

<sup>20</sup> W NSP brak jest porównywalnych danych co do posiadania dzieci.

w związku małżeńskim dotyczył grup wiekowych 35-49 lat i 50-65 lat, średnio przeszło 70%. Stąd też sprawcy oszustwa, w przeważającej części będący w tym wieku, statystycznie zazwyczaj byli żonaci/zamężne.

## 6) Karalność

Tab. 12

karalność	ogółem	54	56	76
tak	5,9%	16,2%	1,3%	5,0%
nie	94,1%	83,8%	98,7%	95,0%

Uprzednia karalność sprawców oszustw podatkowych, kształtowała się następująco: ok. 6% stanowiły osoby karane, ok. 94% osoby niekarane. Na wynik ten ma wpływ większa karalność w zakresie czynów z art. 54 kks, bowiem jak wyżej wskazano, w trzech przypadkach sprawcami były osoby uszczuplające podatek akcyzowy w związku z kradzieżą prądu, które zostały uprzednio skazane za ten czyn (ponadto były to osoby karane także w związku z innymi przestępstwami). W badanych sprawach brak było przy tym osób uprzednio skazanych za przestępstwa podobne.

Podejrzani ogólnie w przestępstwach to także osoby, które nie były wcześniej karane, udział takich osób wynosi 69%<sup>21</sup>, co o ponad rząd wielkości przewyższa liczbę osób karanych w badanych czynach.

Obraz sprawcy oszustwa podatkowego, jaki wyłania się z przeprowadzonych badań, stanowi obraz „porządnego obywatela”, w wieku często dojrzałym, prowadzącego własną działalność, kierującego działalnością osoby prawnej lub zatrudnionego, najczęściej na stanowisku księgowego, dobrze wykształconego, niekaranego, posiadającego rodzinę. Jest to sprawca, który w tych kategoriach jest postrzegany jako osoba od trochę wyższym, od przeciętnego, statusie, a niewątpliwie jest wyżej postrzegany od sprawców przestępstw pospolitych. Z drugiej strony obraz takiego sprawcy odbiega daleko od wizji sprawcy wchodzącego do „*upperworld crime*”, co potwierdza tezę o demokratyzacji przestępczości ekonomiczno – finansowej.

## 4. OPINIE DOTYCZĄCE OSZUSTWA PODATKOWEGO NA PODSTAWIE BADAŃ ANKIETOWYCH

Dla potrzeb niniejszej pracy przeprowadzono badania ankietowe, celem zbierania opinii dotyczących omawianego zjawiska. Ankietę wypełniło 329 respondentów. Należy w związku z tym wskazać, na kilka istotnych kwestii. Po pierwsze,

<sup>21</sup> B. Hołyst, *Kryminologia, op.cit.*, s. 300 i tab. 16 s. 322.

przeprowadzona ankieta nie miała charakteru reprezentatywnego dla opinii ogółu społeczeństwa, bowiem została ona przeprowadzona drogą internetową, za pośrednictwem poczty elektronicznej do osób z listy znajomych oraz byłych studentów, a także za pośrednictwem serwisów społecznościowych, co w sposób oczywisty wpływa na m.in. wykształcenie respondentów, ponieważ dominującą grupą były to osoby z wykształceniem wyższym magisterskim (70%), wyższym zawodowym (22%), a na trzecim miejscu były osoby z wykształceniem średnim (14%), brak było osób z wykształceniem podstawowym, czy też zasadniczym zawodowym oraz na ich wiek, bowiem dominowały osoby w wieku 25-35 lat (57%), na drugim miejscu były osoby w wieku 18-24 lata (21%), następnie w wieku 36-49 lat (13%) i wreszcie w wieku 50-65 lat (8%). Wśród osób z wykształceniem wyższym, o co nie było zdanego pytania, duża część respondentów zapewne ma wykształcenie wyższe prawnicze lub administracyjne, co także może mieć wpływ na wyniki badań. Po drugie w ankiecie wprost zadawano pytania o oszustwo podatkowe. Efektem tego było otrzymanie innych wyników, niż w przeprowadzanych wcześniej badaniach<sup>22</sup>, gdyż samo słowo oszustwo ma wydźwięk pejoratywny. W innych badaniach porównywano np. niezgłoszenie do organu podatkowego dochodu do innych zdarzeń. Jednakże, jak wcześniej wskazano w pracy, badania reprezentatywne w podobnych zakresach były przeprowadzane, stąd też nie było konieczności ich powtarzać dla potrzeb niniejszej pracy, ponadto kwestie opinii o badanym zjawisku nie należą do zasadniczych podstaw rozważań w pracy, natomiast celem tych badań było stwierdzenie pewnych tendencji w postrzeganiu zjawiska.

W pierwszych czterech pytaniach (tabele 13-16 i wykresy 12-15) porównywano oszustwo podatkowe do: oszukania pracodawcy, kradzieży sklepowej, uzyskanie zasiłku z pomocy społecznej w sposób nieuprawniony oraz niezapłacenia czynszu za mieszkanie, z jednoczesnym wskazaniem, że chodzi o tę samą wartość uszczuplonego mienia. Odpowiedzią przeważającą (dominantą) we wszystkich tych pytaniach było to, iż należy traktować tak samo, przy czym należy zauważyć:

1) jedyne wypadki, kiedy w poszczególnych grupach dominujące odpowiedzi nie znalazły odzwierciedlenia w dominancie danej grupy to, że bezrobotni uważali, iż oszustwo podatkowe należy traktować surowiej niż oszukanie pracodawcy oraz że surowiej chciałyby karać oszustwo podatkowe niż niezapłacenie czynszu za mieszkanie, a ponadto osoby młodsze w wieku 18-35 lat; po drugie kobiety, po trzecie osoby z wykształceniem wyższym magisterskim i po trzecie osoby zatrudnione. Tendencje do łagodniejszego karania natomiast wykazywali przedsiębiorcy,

2) osoby młodsze tzn. w wieku 18-35 lat były bardziej restrykcyjne w stosunku do oszustwa, bowiem w większym odsetku od osób starszych wskazywały

<sup>22</sup> Rozdział V podrozdział 2.

na odpowiedzi „zdecydowanie surowiej” i „surowiej”, jednocześnie rzadziej zaznaczając odpowiedzi „łagodniej i „zdecydowanie łagodniej”

3) mężczyźni byli w mniejszym stopniu restrykcyjni w stosunku do oszustw podatkowych, bowiem w mniejszym odsetku niż kobiety wskazywali na odpowiedź „zdecydowanie surowiej” i „surowiej”, jednocześnie częściej zaznaczając odpowiedzi „łagodniej i zdecydowanie łagodniej”

4) przedsiębiorcy byli mniej restrykcyjni od ogółu, bowiem rzadziej od ogółu odpowiadali „zdecydowanie surowiej” i „surowiej”, jednocześnie częściej zaznaczając odpowiedzi „łagodniej i zdecydowanie łagodniej”

5) osoby ze sfery prywatnej co do zasady były mniej restrykcyjne, niż ze sfery publicznej, poza pytaniem pierwszym dotyczącym stosunku do oszukania pracodawcy.

W 5 pytaniu (tab. 17 i wykres 16) poproszono respondentów o ustosunkowanie się to tezy: „Oszukiwanie w podatkach stanowi reakcję na nieprawidłowe wydatkowanie środków publicznych”, odpowiedzi brzmiały „zdecydowanie zgadzam się” „zgadzam się”; „ani zgadzam się ani nie zgadzam się” „nie zgadzam się”, „zdecydowanie nie zgadzam się”. Celem analizy należało pogrupować odpowiedzi, na zgadzające się z tym twierdzeniem oraz na niezgadzające się. Wśród respondentów ogółem zgadzało się z tym stwierdzeniem 43%, nie zgadzało się 45%; przy czym na uwagę zasługuje to, iż m.in:

1) osoby ze sfery budżetowej znacznie częściej nie zgadzały się albo zdecydowanie nie zgadzały się z tym twierdzeniem od osób ze sfery prywatnej,

2) przedsiębiorcy znacznie częściej od ankietowanych ogółem zgadzali się lub zdecydowanie zgadzali się,

3) u osób starszych, tzn. w wieku 36-65 lat, był mniejszy udział odpowiedzi zdecydowanych,

4) u mężczyzn częściej pojawiały się odpowiedzi zarówno zdecydowanie zgadzające się, jak i zdecydowanie niezgadzające się.

W 6 pytaniu (tab. 18 i wykres 17) poproszono respondentów o ustosunkowanie się to tezy: „Oszukiwanie w podatkach stanowi reakcję na zbyt wysokie podatki”, odpowiedzi brzmiały „zdecydowanie zgadzam się”; „zgadzam się”; „ani zgadzam się ani nie zgadzam się”; „nie zgadzam się”, „zdecydowanie nie zgadzam się”. Celem analizy należało pogrupować odpowiedzi, na zgadzające się z tym twierdzeniem oraz na niezgadzające się. Wśród respondentów ogółem zgadzało się z tym stwierdzeniem 58%, nie zgadzało się 29%; przy czym na uwagę zasługuje m.in to, że:

1) w większym stopniu zgadzały się osoby w wieku 18-35 lat niż osoby starsze w wieku 36-65 lat,

2) w większym stopniu zgadzały się z tym stwierdzeniem kobiety niż mężczyźni,

3) w największym stopniu zgadzali się z tym stwierdzeniem przedsiębiorcy, u których odpowiedź zdecydowanie zgadzająca się stanowi dominantę odpowiedzi,

4) w większym stopniu zgadzały się z tym stwierdzeniem osoby zatrudnione w sferze prywatnej, niż w sferze budżetowej, o czym świadczy większy udział odpowiedzi zgadzających się i zdecydowanie zgadzających się.

W 7 pytaniu (tab. 19 i wykres 18) poproszono respondentów o ustosunkowanie się to tezy: „Oszukiwanie w podatkach jest usprawiedliwione w przypadku trudnej sytuacji majątkowej”, odpowiedzi brzmiały „zdecydowanie zgadzam się”; „zgadzam się”; „ani zgadzam się ani nie zgadzam się”; „nie zgadzam się”, „zdecydowanie nie zgadzam się”. Celem analizy należało pogrupować odpowiedzi, na zgadzające się z tym twierdzeniem. Wśród respondentów ogółem zgadzało się z tym stwierdzeniem 15%, nie zgadzało się 65%; przy czym na uwagę zasługuje, m.in. to że:

1) w większym stopniu zgadzały się osoby w wieku 18-35 lat niż osoby starsze w wieku 36-65 lat,

2) w większym stopniu zgadzali się z tym stwierdzeniem mężczyźni, niż kobiety,

3) w większym stopniu zgadzały się z tym stwierdzeniem osoby ze sfery prywatnej 16%, niż ze sfery publicznej 12%,

4) u przedsiębiorców zaobserwowano stosunkowo najwyższy odsetek osób zdecydowanie zgadzających się, wyższy zarówno od zgadzających się i wyższy od zdecydowanie niezgadzających się.

W 8 pytaniu (tab. 20 i wykres 19) poproszono respondentów o ustosunkowanie się to tezy: „Oszukiwanie w podatkach stanowi wyraz zaradności życiowej”, odpowiedzi brzmiały „zdecydowanie zgadzam się”; „zgadzam się”; „ani zgadzam się ani nie zgadzam się”; „nie zgadzam się”, „zdecydowanie nie zgadzam się”. Celem analizy należało pogrupować odpowiedzi, na zgadzające się z tym twierdzeniem. Wśród respondentów ogółem zgadzało się z tym stwierdzeniem 12%, nie zgadzało się 77%; przy czym na uwagę zasługuje to, iż m.in.:

1) w większym stopniu zgadzały się osoby w wieku 18-35 lat niż osoby starsze w wieku 36-65 lat,

2) w większym stopniu zgadzali się z tym stwierdzeniem mężczyźni, niż kobiety,

3) bardziej zgadzały się z tym stwierdzeniem osoby ze sfery budżetowej, niż osoby ze sfery prywatnej,

4) w największym stosunkowo stopniu z tym stwierdzeniem zgadzali się przedsiębiorcy.

W 9 pytaniu (tab. 21 i wykres 20) poproszono respondentów o ustosunkowanie się to tezy: „Oszustwa podatkowe są powszechnym zjawiskiem”, odpowiedzi brzmiały „zdecydowanie zgadzam się”; „zgadzam się”; „ani zgadzam się ani nie zgadzam się”; „nie zgadzam się”, „zdecydowanie nie zgadzam się”. Celem analizy należało pogrupować odpowiedzi, na zgadzające się z tym twierdzeniem. Wśród respondentów ogółem zgadzało się z tym stwierdzeniem 12%, nie zgadzało się 77%; przy czym na uwagę zasługuje to, że m.in.:

1) w większym stopniu zgadzały się osoby w wieku 36-65 lat tzn. niż osoby młodsze w wieku 18-35 lat,

2) w większym stopniu zgadzały się osoby ze sfery budżetowej 57%, niż osoby ze sfery prywatnej 55%,

3) u przedsiębiorców nastąpiło stosunkowo najmniejszy rozrzut odpowiedzi, przy czym w stosunkowo w najmniejszym stopniu łącznie przedsiębiorcy zgadzali się i zdecydowanie zgadzali się.

W 10 pytaniu (tab. 22 i wykres 21) poproszono respondentów do ustosunkowania się to tezy: „Oszustwa podatkowe powodują braki w środkach na konieczne wydatki budżetowe”, odpowiedzi brzmiały „zdecydowanie zgadzam się”; „zgadzam się”; „ani zgadzam się ani nie zgadzam się”; „nie zgadzam się”; „zdecydowanie nie zgadzam się”. Celem analizy należało pogrupować odpowiedzi, na zgadzające się z tym twierdzeniem. Wśród respondentów ogółem zgadzało się z tym stwierdzeniem 53%, nie zgadzało się 26%; przy czym na uwagę zasługuje to, że m.in.:

1) w większym stopniu zgadzały się osoby w wieku 36-65 lat niż osoby młodsze w wieku 18-35 lat,

2) mężczyźni w większym stopniu nie zgadzali się z tym twierdzeniem od kobiet,

3) w najmniejszym stopniu zgadzali się z tym stwierdzeniem przedsiębiorcy tzn. 40%,

4) w większym stopniu zgadzały się z tym stwierdzeniem osoby ze sfery budżetowej 59%, niż ze sfery prywatnej 50%, widoczna jest przy tym różnica w rozkładzie odpowiedzi, bowiem w sferze prywatnej, znacznie mniej jest odpowiedzi zdecydowanych.

Ostatnie 11 pytanie (tab. 23 i wykres 22-24) dotyczyło, odmiennie od poprzednich, wiedzy ankietowanych o oszustwach podatkowych. Wśród odpowiedzi znajdowała się jedna odpowiedź błędna, tzn. że oszustwem podatkowym jest niezapłacenie zadeklarowanego podatku. W takim zachowaniu, jak wcześniej wskazano, brak jest oszukańczego charakteru, bowiem osoba taka deklaruje podatek, ale z tych bądź innych przyczyn nie wpłaca tego podatku. Wśród odpowiedzi znajduje się także odpowiedź „sprzedaż na allegro towarów bez zgłoszenia do urzędu skarbowego”, która zależnie od sytuacji jest prawdziwa, bądź też nie. W tym badaniu respondenci mogli wybrać dowolną liczbę odpowiedzi.

Z odpowiedzi na to pytanie wynika, iż stan wiedzy o tym, jaki czyn stanowi oszustwo podatkowe jest niewielki, bowiem raptem 6,7% respondentów udzieliło odpowiedzi trafnych, zaś dalsze 8,5% badanych zakwalifikowało do oszustwa podatkowego także wskazaną sprzedaż na allegro. Odpowiedź niepoprawna przy tym, pod względem częstości występowania, plasuje się na czwartym miejscu.

Podsumowując przeprowadzone badania należy zauważyć, iż oszustwo podatkowe, zdaniem respondentów, powinno być co do zasady tak samo traktowane,



jak inne zachowania. Zróżnicowanie występuje w rozkładzie odpowiedzi. W większym stopniu, zdaniem ankietowanych, winno być karane oszustwo, niż nie płacenie czynszu za mieszkanie, co jest zrozumiałe choćby z tego powodu, iż niepłacenie czynszu nie stanowi ani przestępstwa, ani wykroczenia. Surowiej winno być karane, w porównaniu do innych czynów, oszustwo niż kradzież telefonu komórkowego w sklepie.

Z dużym sprzeciwem spotkało się stwierdzenie, iż oszustwo w podatkach stanowi wyraz zaradności życiowej. Respondenci nie usprawiedliwiają co do zasady oszustwa trudną sytuacją majątkową.

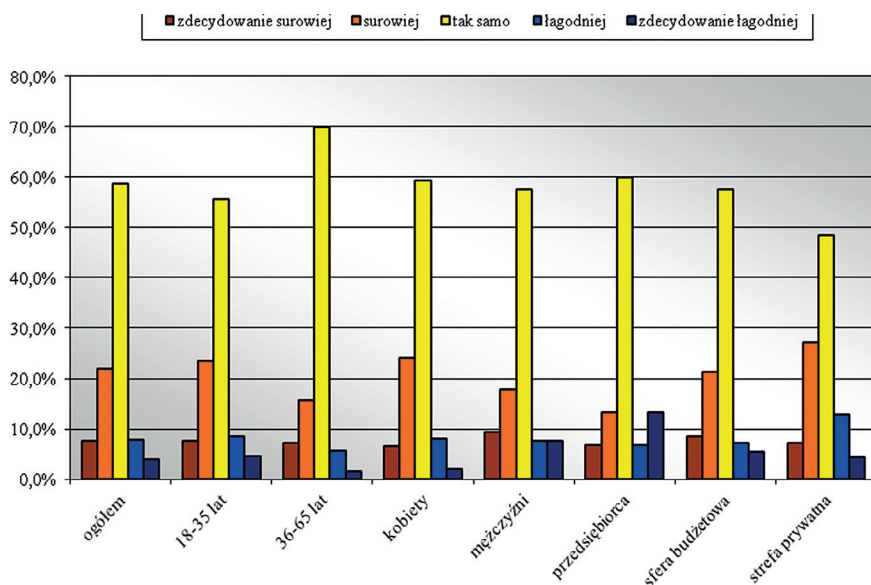
Odpowiedzi dotyczące stwierdzeń, że oszustwo podatkowe stanowi reakcję na zbyt wysokie podatki, reakcję na nieprawidłowe wydatkowanie środków publicznych, oraz że powoduje braki na wydatki budżetowe były w znacznym stopniu zróżnicowane, z największą akceptacją spotkało się stwierdzenie dotyczące reakcji na zbyt wysokie podatki.

Jeżeli chodzi o rozkład w poszczególnych grupach, to generalnie osoby młodsze są bardziej restrykcyjne wobec oszustw podatkowych od osób starszych, kobiety od mężczyzn, a osoby ze sfery budżetowej od sfery prywatnej. Przedsiębiorcy, co do zasady są przy tym najbardziej liberalni wobec oszustw podatkowych.

Tab. 13: Odpowiedzi na pytanie 1

Czy oszustwa podatkowe należy karać surowiej niż oszukiwanie pracodawcy?		zdecydowanie surowiej	surowiej	tak samo	łagodniej	zdecydowanie łagodniej
1	2	3	4	5	6	7
	<b>ogółem</b>	<b>7,6%</b>	<b>21,9%</b>	<b>58,7%</b>	<b>7,9%</b>	<b>4,0%</b>
wiek	18-35 lat	7,7%	23,6%	55,6%	8,5%	4,6%
	36-65 lat	7,1%	15,7%	70,0%	5,7%	1,4%
płeć	kobiety	6,6%	24,2%	59,2%	8,1%	1,9%
	mężczyźni	9,3%	17,8%	57,6%	7,6%	7,6%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	8,7%	19,6%	60,9%	8,7%	2,2%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	9,4%	22,6%	52,8%	7,5%	7,5%
	wyższe	7,0%	22,2%	59,6%	7,8%	3,5%

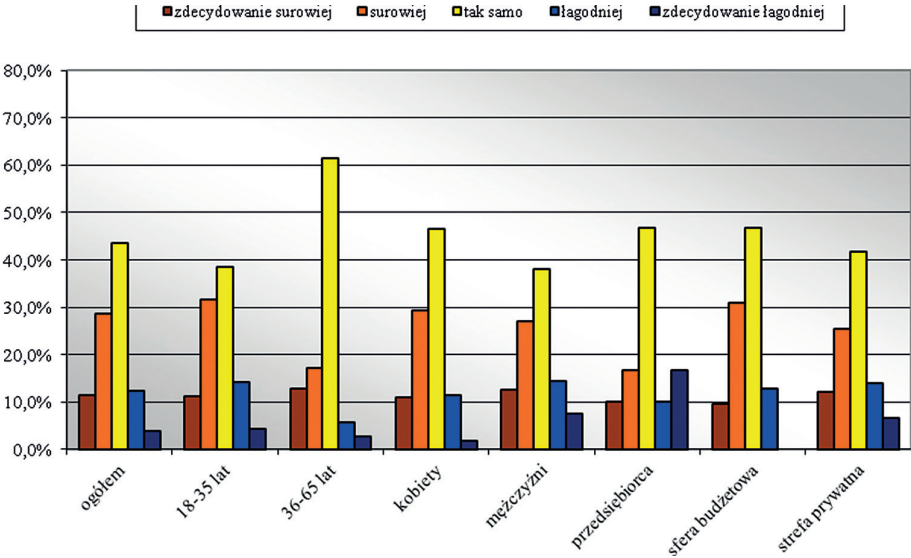
1	2	3	4	5	6	7
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	7,8%	21,6%	54,9%	9,8%	5,9%
	bezrobotny	6,7%	46,7%	20,0%	26,7%	0,0%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	7,4%	21,0%	61,4%	7,4%	2,8%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	11,1%	24,4%	57,8%	4,4%	2,2%
	przedsiębiorca	6,7%	13,3%	60,0%	6,7%	13,3%
	inne	0,0%	16,7%	83,3%	0,0%	0,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	6,4%	19,1%	68,1%	5,3%	1,1%
	sfera prywatna	8,5%	21,2%	57,6%	7,3%	5,5%
	bezrobotny	7,1%	27,1%	48,6%	12,9%	4,3%



Wykres 12: Odpowiedzi na pytanie 1

Tab. 14: Odpowiedzi na pytanie 2

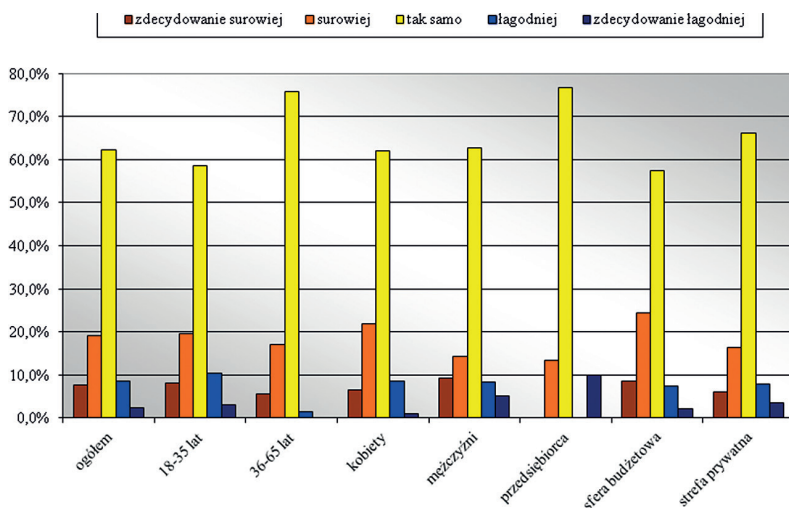
Czy oszustwo podatkowe należy karać surowiej niż kradzież w sklepie telefonu komórkowego?		zdecydowanie surowiej	surowiej	tak samo	łagodniej	zdecydowanie łagodniej
	ogółem	11,6%	28,6%	43,5%	12,5%	4,0%
wiek	18-35 lat	11,2%	31,7%	38,6%	14,3%	4,2%
	36-65 lat	12,9%	17,1%	61,4%	5,7%	2,9%
płeć	kobiety	10,9%	29,4%	46,4%	11,4%	1,9%
	mężczyźni	12,7%	27,1%	38,1%	14,4%	7,6%
wyskształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	17,4%	17,4%	50,0%	15,2%	0,0%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	11,3%	34,0%	35,8%	13,2%	5,7%
	wyższe	10,4%	29,6%	43,9%	11,7%	4,3%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	11,8%	35,3%	39,2%	9,8%	3,9%
	bezrobotny	13,3%	33,3%	46,7%	6,7%	0,0%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	10,2%	31,8%	41,5%	13,6%	2,8%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	17,8%	20,0%	42,2%	17,8%	2,2%
	przedsiębiorca	10,0%	16,7%	46,7%	10,0%	16,7%
	inne	8,3%	8,3%	83,3%	0,0%	0,0%
	sfera budżetowa	9,6%	30,9%	46,8%	12,8%	0,0%
zatrudnienie	strefa prywatna	12,1%	25,5%	41,8%	13,9%	6,7%
	bezrobotny	12,9%	32,9%	42,9%	8,6%	2,9%



Wykres 13: Odpowiedzi na pytanie 2

Tab. 15: Odpowiedzi na pytanie 3

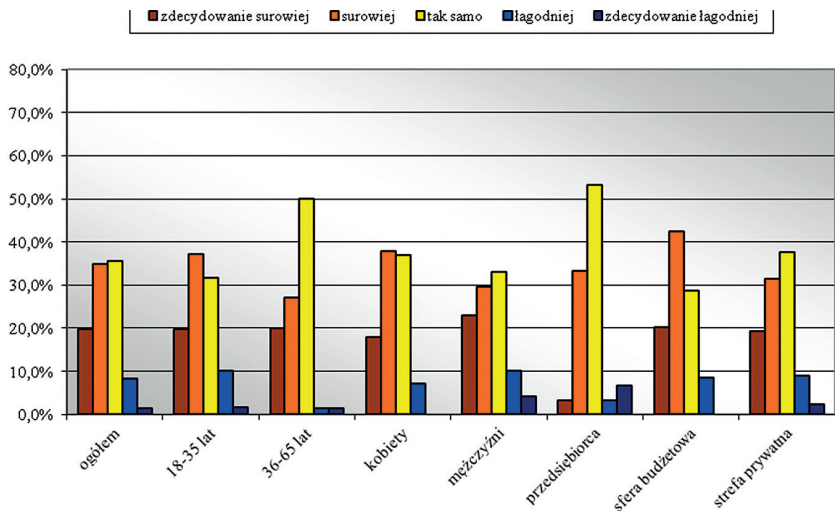
Czy oszustwo podatkowe należy karać surowiej niż uzyskanie zasiłku z pomocy społecznej w sposób nieuprawniony?		zdecydowanie surowiej	surowiej	tak samo	łagodniej	zdecydowanie łagodniej
	<b>ogółem</b>	7,6%	19,1%	62,3%	8,5%	2,4%
wiek	18-35 lat	8,1%	19,7%	58,7%	10,4%	3,1%
	36-65 lat	5,7%	17,1%	75,7%	1,4%	0,0%
płeć	kobiety	6,6%	21,8%	62,1%	8,5%	0,9%
	mężczyźni	9,3%	14,4%	62,7%	8,5%	5,1%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	4,3%	6,5%	65,2%	19,6%	4,3%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	9,4%	26,4%	54,7%	7,5%	1,9%
	wyższe	7,8%	20,0%	63,5%	6,5%	2,2%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	9,8%	21,6%	56,9%	11,8%	0,0%
	bezrobotny	13,3%	13,3%	66,7%	6,7%	0,0%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	8,5%	22,2%	60,8%	6,3%	2,3%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	6,7%	13,3%	62,2%	15,6%	2,2%
	przedsiębiorca	0,0%	13,3%	76,7%	0,0%	10,0%
	inne	0,0%	8,3%	66,7%	25,0%	0,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	8,5%	24,5%	57,4%	7,4%	2,1%
	sfera prywatna	6,1%	16,4%	66,1%	7,9%	3,6%
	bezrobotny	10,0%	18,6%	60,0%	11,4%	0,0%



Wykres 14: Odpowiedzi na pytanie 3

Tab. 16: Odpowiedzi na pytanie 4

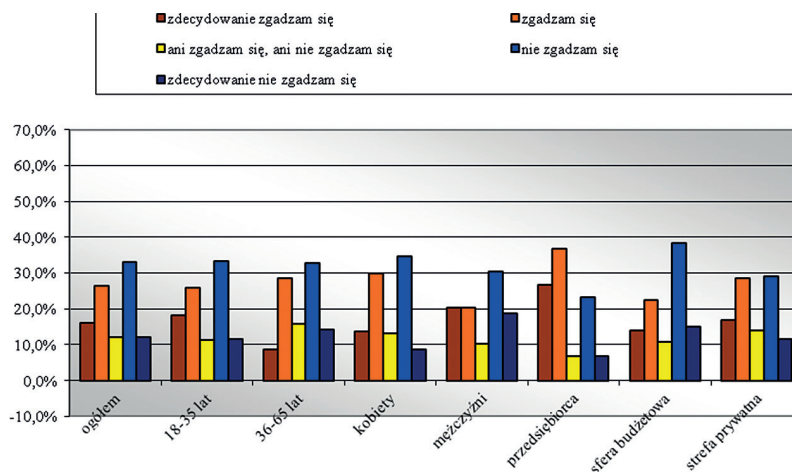
Czy oszustwo podatkowe należy karać surowiej niż niezapłacenie czynszu za mieszkanie?		zdecydowanie surowiej	surowiej	tak samo	łagodniej	zdecydowanie łagodniej
	ogółem	19,8%	35,0%	35,6%	8,2%	1,5%
wiek	18-35 lat	19,7%	37,1%	31,7%	10,0%	1,5%
	36-65 lat	20,0%	27,1%	50,0%	1,4%	1,4%
płeć	kobiety	18,0%	37,9%	37,0%	7,1%	0,0%
	mężczyźni	22,9%	29,7%	33,1%	10,2%	4,2%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	10,9%	28,3%	47,8%	10,9%	2,2%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	18,9%	30,2%	45,3%	3,8%	1,9%
	wyższe	21,7%	37,4%	30,9%	8,7%	1,3%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	17,6%	31,4%	41,2%	7,8%	2,0%
	bezrobotny	26,7%	40,0%	33,3%	0,0%	0,0%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	22,7%	36,9%	30,7%	9,1%	0,6%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	22,2%	28,9%	35,6%	11,1%	2,2%
	przedsiębiorca	3,3%	33,3%	53,3%	3,3%	6,7%
	inne	8,3%	41,7%	41,7%	8,3%	0,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	20,2%	42,6%	28,7%	8,5%	0,0%
	strefa prywatna	19,4%	31,5%	37,6%	9,1%	2,4%
	bezrobotny	20,0%	32,9%	40,0%	5,7%	1,4%



Wykres 15: Odpowiedzi na pytanie 4

Tab. 17: Odpowiedzi na pytanie 5

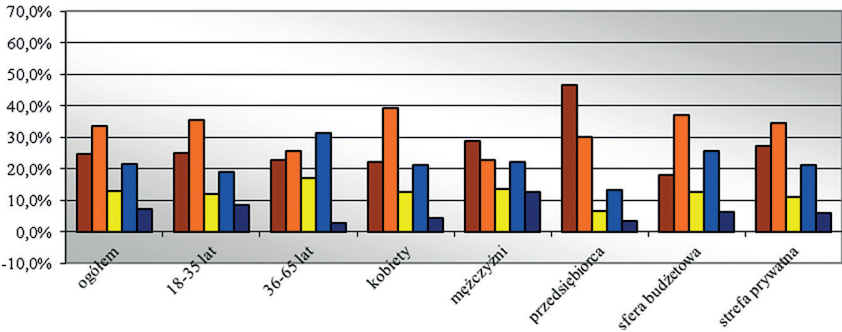
Oszukiwanie w podatkach stanowi reakcję na nieprawidłowe wydatkowanie środków publicznych		zdecydowanie zgadzam się	zgadzam się	ani zgadzam się, ani nie zgadzam się	nie zgadzam się	zdecydowanie nie zgadzam się
	<b>ogółem</b>	16,1%	26,4%	12,2%	33,1%	12,2%
wiek	18-35 lat	18,1%	25,9%	11,2%	33,2%	11,6%
	36-65 lat	8,6%	28,6%	15,7%	32,9%	14,3%
płeć	kobiety	13,7%	29,9%	13,3%	34,6%	8,5%
	mężczyźni	20,3%	20,3%	10,2%	30,5%	18,6%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	6,5%	30,4%	30,4%	30,4%	2,2%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	24,5%	28,3%	7,5%	34,0%	5,7%
	wyższe	16,1%	25,2%	9,6%	33,5%	15,7%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	17,6%	27,5%	9,8%	37,3%	7,8%
	bezrobotny	13,3%	20,0%	13,3%	33,3%	20,0%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	13,6%	26,1%	11,4%	35,2%	13,6%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	15,6%	22,2%	22,2%	31,1%	8,9%
	przedsiębiorca	26,7%	36,7%	6,7%	23,3%	6,7%
	inne	25,0%	25,0%	8,3%	16,7%	25,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	13,8%	22,3%	10,6%	38,3%	14,9%
	strefa prywatna	17,0%	28,5%	13,9%	29,1%	11,5%
	bezrobotny	17,1%	27,1%	10,0%	35,7%	10,0%



Wykres 16: Odpowiedzi na pytanie 5

Tab. 18: Odpowiedzi na pytanie 6

Oszukiwanie w podatkach stanowi reakcję na zbyt wysokie podatki		zdecydowanie zgadzam się	zgadzam się	ani zgadzam się, ani nie zgadzam się	nie zgadzam się	zdecydowanie nie zgadzam się
	ogółem	24,6%	33,4%	13,1%	21,6%	7,3%
wiek	18-35 lat	25,1%	35,5%	12,0%	18,9%	8,5%
	36-65 lat	22,9%	25,7%	17,1%	31,4%	2,9%
płeć	kobiety	22,3%	39,3%	12,8%	21,3%	4,3%
	mężczyźni	28,8%	22,9%	13,6%	22,0%	12,7%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	28,3%	32,6%	6,5%	30,4%	2,2%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	32,1%	32,1%	18,9%	13,2%	3,8%
	wyższe	22,2%	33,9%	13,0%	21,7%	9,1%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	25,5%	25,5%	23,5%	17,6%	7,8%
	bezrobotny	33,3%	20,0%	6,7%	13,3%	26,7%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	19,3%	35,2%	13,6%	25,6%	6,3%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	24,4%	46,7%	6,7%	15,6%	6,7%
	przedsiębiorca	46,7%	30,0%	6,7%	13,3%	3,3%
	inne	33,3%	16,7%	8,3%	33,3%	8,3%
zatrudnienie	sfera budżetowa	18,1%	37,2%	12,8%	25,5%	6,4%
	strefa prywatna	27,3%	34,5%	10,9%	21,2%	6,1%
	bezrobotny	27,1%	25,7%	18,6%	17,1%	11,4%

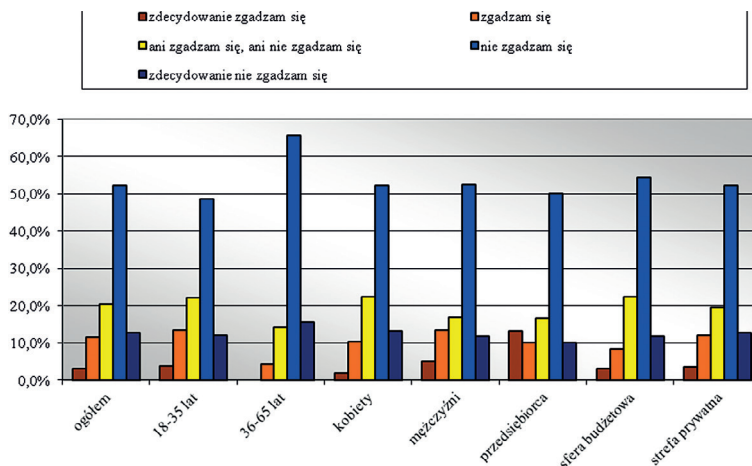


Wykres 17: Odpowiedzi na pytanie 6



Tab. 19: Odpowiedzi na pytanie 7

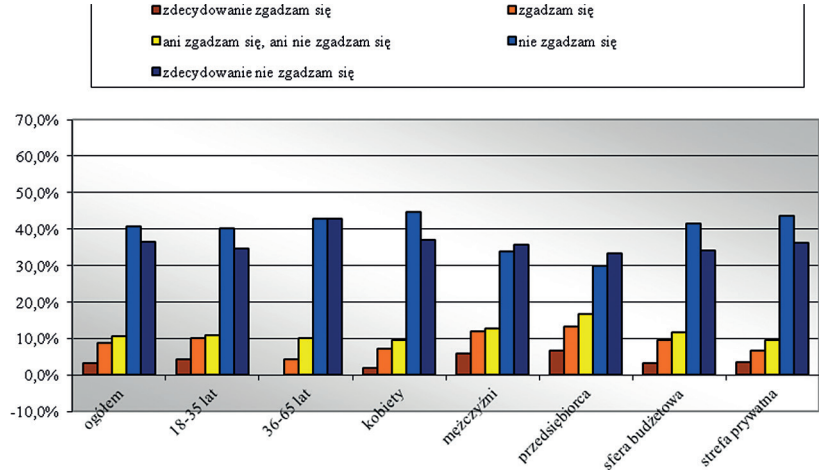
Oszukiwanie w podatkach jest usprawiedliwione w przypadku trudnej sytuacji majątkowej		zdecydowanie zgadzam się	zgadzam się	ani zgadzam się, ani nie zgadzam się	nie zgadzam się	zdecydowanie nie zgadzam się
	<b>ogółem</b>	3,0%	11,6%	20,4%	52,3%	12,8%
wiek	18-35 lat	3,9%	13,5%	22,0%	48,6%	12,0%
	36-65 lat	0,0%	4,3%	14,3%	65,7%	15,7%
płeć	kobiety	1,9%	10,4%	22,3%	52,1%	13,3%
	mężczyźni	5,1%	13,6%	16,9%	52,5%	11,9%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	0,0%	8,7%	21,7%	63,0%	6,5%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	3,8%	13,2%	26,4%	49,1%	7,5%
	wyższe	3,5%	11,7%	18,7%	50,9%	15,2%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	0,0%	9,8%	25,5%	49,0%	15,7%
	bezrobotny	6,7%	26,7%	6,7%	53,3%	6,7%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	2,3%	9,1%	19,9%	55,7%	13,1%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	0,0%	20,0%	24,4%	44,4%	11,1%
	przedsiębiorca	13,3%	10,0%	16,7%	50,0%	10,0%
	inne	8,3%	8,3%	16,7%	50,0%	16,7%
zatrudnienie	sfera budżetowa	3,2%	8,5%	22,3%	54,3%	11,7%
	sfera prywatna	3,6%	12,1%	19,4%	52,1%	12,7%
	bezrobotny	1,4%	14,3%	20,0%	50,0%	14,3%



Wykres 18: Odpowiedzi na pytanie 7

Tab. 20: Odpowiedzi na pytanie 8

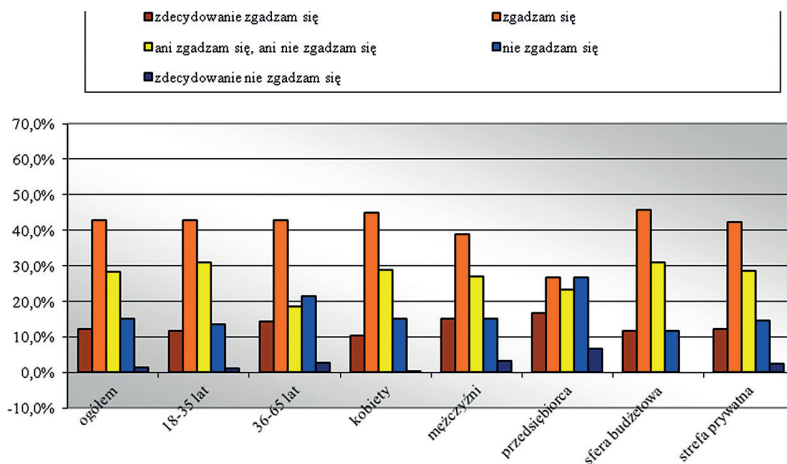
Oszukiwanie w podatkach stanowi wyraz zaradności życiowej		zdecydowanie zgadzam się	zgadzam się	ani zgadzam się, ani nie zgadzam się	nie zgadzam się	zdecydowanie nie zgadzam się
	ogółem	3,3%	8,8%	10,6%	40,7%	36,5%
wiek	18-35 lat	4,2%	10,0%	10,8%	40,2%	34,7%
	36-65 lat	0,0%	4,3%	10,0%	42,9%	42,9%
płeć	kobiety	1,9%	7,1%	9,5%	44,5%	37,0%
	mężczyźni	5,9%	11,9%	12,7%	33,9%	35,6%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	2,2%	8,7%	17,4%	39,1%	32,6%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	3,8%	7,5%	17,0%	43,4%	28,3%
	wyższe	3,5%	9,1%	7,8%	40,4%	39,1%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	2,0%	7,8%	15,7%	31,4%	43,1%
	bezrobotny	6,7%	26,7%	0,0%	33,3%	33,3%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	2,3%	6,3%	10,2%	44,3%	36,9%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	2,2%	8,9%	8,9%	46,7%	33,3%
	przedsiębiorca	6,7%	13,3%	16,7%	30,0%	33,3%
	inne	16,7%	16,7%	0,0%	41,7%	25,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	3,2%	9,6%	11,7%	41,5%	34,0%
	strefa prywatna	3,6%	6,7%	9,7%	43,6%	36,4%
	bezrobotny	2,9%	12,9%	11,4%	32,9%	40,0%



Wykres 19: Odpowiedzi na pytanie 8

Tab. 21: Odpowiedzi na pytanie 9

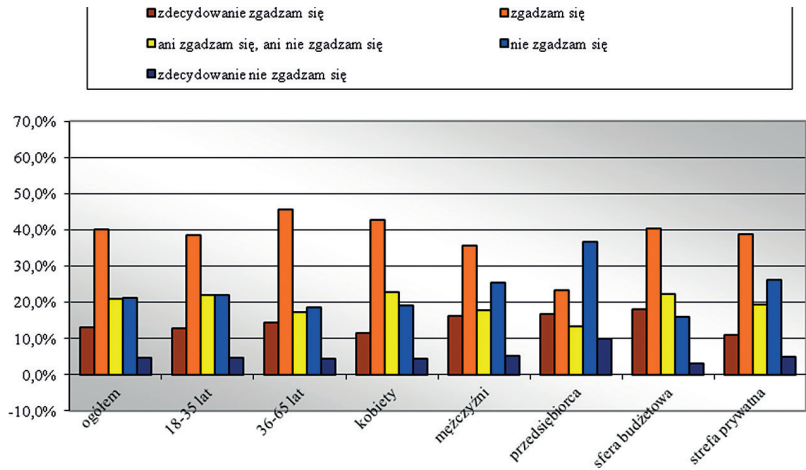
Oszustwa podatkowe są powszechnym zjawiskiem		zdecydowanie zgadzam się	zgadzam się	ani zgadzam się, ani nie zgadzam się	nie zgadzam się	zdecydowanie nie zgadzam się
	<b>ogółem</b>	12,2%	42,9%	28,3%	15,2%	1,5%
wiek	18-35 lat	11,6%	42,9%	30,9%	13,5%	1,2%
	36-65 lat	14,3%	42,9%	18,6%	21,4%	2,9%
płeć	kobiety	10,4%	45,0%	28,9%	15,2%	0,5%
	mężczyźni	15,3%	39,0%	27,1%	15,3%	3,4%
wykształcenie	ponadgimnazjalne, maturalne	19,6%	45,7%	17,4%	17,4%	0,0%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	7,5%	49,1%	24,5%	15,1%	3,8%
	wyższe	11,7%	40,9%	31,3%	14,8%	1,3%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	13,7%	37,3%	23,5%	23,5%	2,0%
	bezrobotny	6,7%	46,7%	33,3%	13,3%	0,0%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	12,5%	43,8%	30,7%	12,5%	0,6%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	8,9%	53,3%	28,9%	6,7%	2,2%
	przedsiębiorca	16,7%	26,7%	23,3%	26,7%	6,7%
	inne	8,3%	50,0%	16,7%	25,0%	0,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	11,7%	45,7%	30,9%	11,7%	0,0%
	sfera prywatna	12,1%	42,4%	28,5%	14,5%	2,4%
	bezrobotny	12,9%	40,0%	24,3%	21,4%	1,4%



Wykres 20: Odpowiedzi na pytanie 9

Tab. 22: Odpowiedzi na pytanie 10

Oszustwa podatkowe powodują braki w środkach na konieczne wydatki budżetowe		zdecydowanie zgadzam się	zgadzam się	ani zgadzam się, ani nie zgadzam się	nie zgadzam się	zdecydowanie nie zgadzam się
	ogółem	13,1%	40,1%	21,0%	21,3%	4,6%
wiek	18-35 lat	12,7%	38,6%	22,0%	22,0%	4,6%
	36-65 lat	14,3%	45,7%	17,1%	18,6%	4,3%
płeć	kobiety	11,4%	42,7%	22,7%	19,0%	4,3%
	mężczyźni	16,1%	35,6%	17,8%	25,4%	5,1%
wyszkolenie	ponadgimnazjalne, maturalne	10,9%	45,7%	10,9%	32,6%	0,0%
	wyższe zawodowe (licencjat, inżynier)	11,3%	34,0%	32,1%	15,1%	7,5%
	wyższe	13,9%	40,4%	20,4%	20,4%	4,8%
status zawodowy	uczeń/student (niepracujący)	5,9%	51,0%	21,6%	15,7%	5,9%
	bezrobotny	20,0%	26,7%	20,0%	26,7%	6,7%
	zatrudniony (w stosunku pracy)	13,6%	42,6%	19,9%	20,5%	3,4%
	pracujący na umowy zlecenia, dzieła	11,1%	40,0%	22,2%	22,2%	4,4%
	przedsiębiorca	16,7%	23,3%	13,3%	36,7%	10,0%
	inne	25,0%	16,7%	50,0%	8,3%	0,0%
zatrudnienie	sfera budżetowa	18,1%	40,4%	22,3%	16,0%	3,2%
	strefa prywatna	10,9%	38,8%	19,4%	26,1%	4,8%
	bezrobotny	11,4%	42,9%	22,9%	17,1%	5,7%

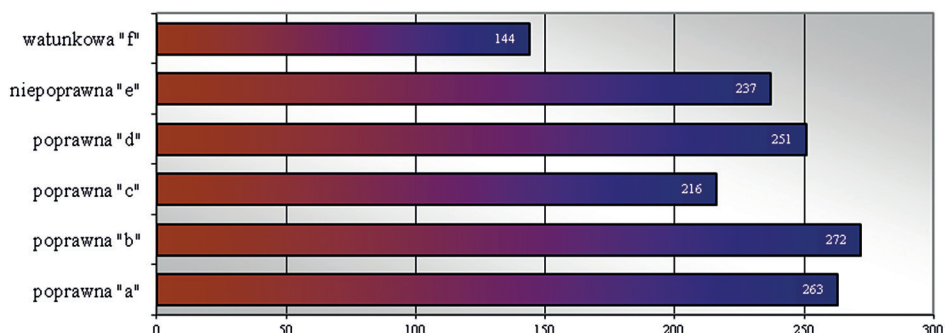


Wykres 21: Odpowiedzi na pytanie 10

Tab. 23: Odpowiedzi na pytanie 11: Jakie czyny uważasz za oszustwo podatkowe?

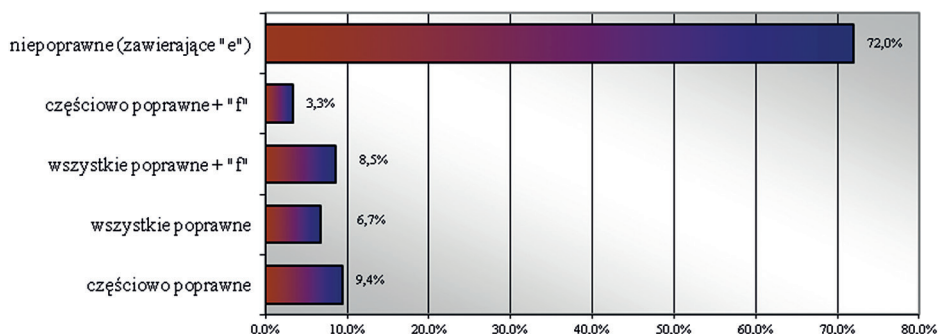
Opis odpowiedzi cząstkowych	
a	nielegalne zatrudnienie
b	kupno/sprzedaż z pominięciem kasy fiskalnej
c	wynajem mieszkania bez zadeklarowania dochodu do urzędu skarbowego
d	kupno/sprzedaż alkoholu z nielegalnych źródeł
e	niezapłacenie zadeklarowanego podatku
f	sprzedaż na allegro towarów bez zgłoszenia do urzędu skarbowego

Częstość wybierania odpowiedzi cząstkowych

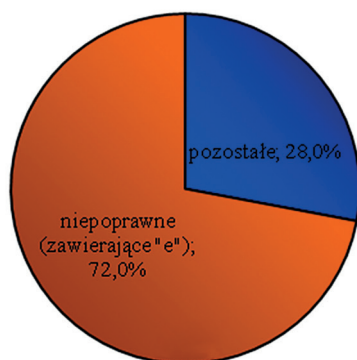


Wykres 22:

Rozkład udzielanych odpowiedzi



Wykres 23:

**Stosunek nieprawidłowych dopowiedzi do pozostałych**

## ZAKOŃCZENIE

W ramach podsumowania należy z niniejszej pracy wysunąć następujące tezy dotyczące problematyki oszustw podatkowych:

1) „uchylanie się od opodatkowania”: przyjmuje dwie zasadnicze postaci. Pierwszą z nich jest „uchylanie się od zapłaty podatku”, drugą formą jest „oszustwo podatkowe”, przejawiające się w tym, że podatnik zafałszowuje wymiar zobowiązania podatkowego poprzez dokonanie niezgodnego z podatkowoprawnym stanem faktycznym samowymiaru zobowiązania podatkowego lub przedstawienie organowi niezgodnych ze stanem rzeczywistym danych dotyczących przedmiotu lub podstawy opodatkowania, na podstawie których organ ten wydaje niezgodną z podatkowoprawnym stanem faktycznym decyzję wymiarową;

2) oszustwami podatkowymi są kryminalizowane w art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3 i art. 76 kks przestępstwa i wykroczenia skarbowe polegające na uchylaniu się od opodatkowania, charakteryzujące się umyślnym zachowaniem sprawcy, polegającym na wprowadzaniu w błąd organów podatkowych lub wyzyskiwaniu tego błędu, poprzez nieujawnienie, mimo obowiązku, istotnych okoliczności mających wpływ na wymiar lub samowymiar zobowiązań podatkowych lub przez podanie nieprawdy odnośnie tych okoliczności i narażenie przez to podatku na uszczuplenie lub nienależny zwrot należności podatkowej;

3) czyny te różnią się między sobą w zakresie przede wszystkim strony przedmiotowej, ale także strony podmiotowej i podmiotu, jako sprawcy przestępstwa albo wykroczenia skarbowego oszustwa podatkowego;

4) do stwierdzenia znamion niezbędne jest sięgnięcie do norm sankcjonowanych w prawie podatkowym, ze względu na blankietowy charakter przepisów art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3 i art. 76 kks;

5) ta blankietowość powoduje istotne trudności w ustaleniu treści normy, a każda niejasność rozwiązań podatkowych utrudnia w istotny sposób określenie strony przedmiotowej oszustw podatkowych;



6) skutkiem oszustw podatkowych jest narażenie podatku na uszczuplenie (w przypadku art. 54, art. 55, art. 56 § 1-3) lub narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (art. 76 kks), jednakże także uszczuplenie i nienależny zwrot podatku;

7) przy tak określonym skutku problematyczne jest wyróżnienie zachowań, które mogłyby stanowić usiłowanie;

8) społeczna szkodliwość czynu stała się kryterium rozwarstwienia oszustw podatkowych na przestępstwo skarbowe w typie podstawowym, przestępstwo skarbowe w typie uprzywilejowanym oraz wykroczenie skarbowe, przy czym została ona sprowadzona do wartości podatku narażonego na uszczuplenie (na nienależny zwrot);

9) wobec niejasności norm sankcjonowanych szczególnie istotna staje się problematyka błędu;

10) brak jest nadal jednolitości orzecznictwa i poglądów doktryny w przypadku wyłudzenia zwrotu podatku przy użyciu tzw. pustych faktur, tzn. czy jest to czyn z art. 76 kks, czy też z art. 286 § 1 kk, czy też przepisy te pozostają ze sobą w zbiegu idealnym z art. 8 kks, czego nie rozstrzygnęła uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 roku, sygn. I KZP 19/12;

11) oszustwo podatkowe należy do przestępczości gospodarczej w szerokim znaczeniu tego terminu;

12) oszustwa podatkowe mogą być przedmiotem zainteresowania przestępczości zorganizowanej;

13) oszustwo podatkowe stanowi część tzw. szarej strefy;

14) przyczyny popełniania oszustw podatkowych mają swoje odrębne podłoże, w penym tylko zakresie można tłumaczyć to zjawisko niektórymi doktrynami kryminologicznymi;

15) w ramach czynników psychologicznych i etycznych etiologia zjawiska wykazuje daleko idącą specyfikę w stosunku do przestępczości tzw. pospolitej;

16) teorie ekonomiczne wydają się w znacznie większym stopniu tłumaczyć oszustwa podatkowe od innych form przestępczości;

17) szczególną rolę odgrywają w etiologii przestępczości czynniki tzw. techniczne związane z systemem podatkowym i wymiarem zobowiązań podatkowych;

18) oszustwa podatkowe charakteryzują się specyficznym sposobem działania sprawców, związanym najczęściej z legalną działalnością gospodarczą;

19) oszustwa podatkowe stanowią poważny problem ekonomiczny i społeczny, stąd też wymagają podjęcia działań zapobiegawczych,

20) polityka karania jest specyficzna dla oszustw podatkowych i jest inna polityki karania przestępczości tzw. pospolitej;

21) szczególnie istotne jest przewidywanie wpływu środków zapobiegawczych na gospodarkę;

22) szczególną rolę w zwalczaniu oszustw podatkowych odgrywają sankcje podatkowe;

23) walka z oszustwami podatkowymi w czasach globalizacji wymaga podjęcia przedsięwzięć przekraczających granicę poszczególnych państw, stąd też Unia Europejska podejmuje szereg działań w walce z tym zjawiskiem;

24) poza środkami karnymi, administracyjnymi, czy też organizacyjnymi szczególną rolę odgrywa wpływ na moralność podatkową;

25) badania oszustw podatkowych dostarczają istotnych informacji o rozmiarach, strukturze i dynamice zjawiska;

26) badania wskazują także na przejawy oszustw podatkowych oraz ukazują specyfikę sprawców;

27) specyficzne jest także postrzeganie oszustw podatkowych w odczuciu społecznym, przy czym można zaobserwować zróżnicowanie w tym zakresie w poszczególnych grupach społeczeństwa.

Niniejsza praca jest próbą potraktowania problematyki oszustw podatkowych w sposób całościowy, zarówno pod względem karnoskarbowym, jak i kryminologicznym. Jest próbą zdefiniowania tej kategorii czynów oraz poszczególnych deliktów wchodzących w skład tej grupy, próbą odpowiedzi na pytania dotyczące przyczyn, przejawów, skutków oraz problematyki zwalczania tego rodzaju przestępczości.



## WYKAZ WYKORZYSTANEJ LITERATURY

1. Adamski A., *Prawo karne komputerowe*, Warszawa 2000
2. Allinham M.G., Sandmo A., *Income Tax evasion: A Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, 1972 t. 1
3. Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004
4. Bafia J., *Przestępstwa gospodarcze w projekcie kodeksu karnego*, NP 1968 nr 5
5. Bałandynowicz A., *Kontrola społeczna przestępstw ekonomicznych* [w:] B. Hołyst, E. Kube, R. Schulte, *Przestępczość zorganizowana w Niemczech i w Polsce i jej implikacje społeczno-ekonomiczne*, Warszawa-Münster-Lódź 1998
6. Bałandynowicz A., *System kontroli przestępczości gospodarczej*, Prok. i Pr. 2004 nr 9
7. Bałandynowicz A., *System kontroli przestępczości gospodarczej*, Cz. I. Prz. Pol. 2004, nr 3, Cz. II. Prz. Pol. 2004, nr 4
8. Banasik A., *Uchylanie się od opodatkowania w podatku od nieruchomości*, Nieruchomości 2004 nr 12, Legalis,
9. Banasik A., *Oszustwo podatkowe – podatki i opłaty lokalne*, Nieruchomości 2005 nr 2, Legalis
10. Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005
11. Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2006
12. Barszcz M., *Szara strefa. Raport na temat najczęstszych oszustw podatkowych*, Business Centre Club, Warszawa 2010
13. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Platnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej*, M Pr. 2002 nr 10
14. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe związane z księgami podatkowymi*, Monitor Podatkowy 2003 nr 5
15. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003
16. Bartosiewicz A., *Wyludzenie zwrotu podatku VAT*, glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004, sygn. V KKN 248/03, Glosa 2005 nr 4
17. Becker G.S., *Ekonomiczna teoria zachowań ludzkich*, Warszawa 1990
18. Bednarzak J., *Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym*, Warszawa 1971
19. Bernal A., *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Warszawa 2008
20. Biskupski M. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009
21. Błachut J., Gaberle A., Krajewski K., *Kryminologia*, Gdańsk 2006

22. Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2006
23. Borkowski J., *Samorządowe kolegia odwoławcze* [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej Profesora Antoniego Agopszowicza*, pod red. R. Mikosza, Katowice 2000
24. Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000
25. Brzeziński B., Kalinowski M., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 1991 r., SA/Po 1198/91*, OSP 1993 nr 10 poz. 204
26. Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996
27. Brzeziński B., *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1997
28. Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II, i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, Toruń 1999
29. Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., *Ordynacja podatkowa. Zobowiązania. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999
30. Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 2000
31. Brzeziński B., Kalinowski M., *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2000 nr 2
32. Brzeziński B. [w:] *Prawo podatkowe*, pod. red. J. Głuchowskiego, Toruń 2003
33. Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997
34. Burda R., *Wykorzystywanie wiedzy specjalistycznej w badaniu przestępstw gospodarczych* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Andrzeja Szwarca*, Wrocław 2001
35. Charkiewicz M., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznana*, Prawo i Podatki 2012 nr 12
36. Cichocki S., *Rozmiary „szarej strefy” w Polsce oraz ich zależność od polityki podatkowej i sytuacji budżetu państwa w latach 1995 – 2006*, [www.pseap.org/wp-content/uploads/2012/11/pseap\\_seminarium7.pdf](http://www.pseap.org/wp-content/uploads/2012/11/pseap_seminarium7.pdf)
37. Ciompa P., Modrakowski W.J., *Modus operandi oszustw w opodatkowaniu pośrednim VAT-em* [w:] *Kryminalistyczne i prawne problemy współczesnej przestępczości. Studia i materiały*, pod red. S. Leleńtala i M. Zajdlera, Szczepno 1995
38. Cohen M. A., *Ekonomiczne podejście do przestępczości: równoważenie kosztów i korzyści*, Ius et Lex 2007 nr 1 (V)
39. Coleman J., *Toward an Integrated Theory of White-collar Crime*, American Journal of Sociology 1987 nr 93
40. Cygielska K., *Przegląd teorii* [w:] A. Podgórecki (red.), *Zagadnienia patologii społecznej*, Warszawa 1976
41. Cyprian T., *Próba określenia przestępstwa gospodarczego*, RPiE 1958 nr 3
42. Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny. Z. 21. Przestępstwa przeciwko mieniu*, Warszawa 1998
43. Dąbrowska-Kardas M., Kardas P. [w:] *Kodeks karny. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, Kraków 1999
44. Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998
45. Dębowska-Romanowska T., *Następstwa karno-skarbowe nieujawnienia podatku a obowiązki państwa wobec podatników*, PiP 2007 nr 9
46. Dębski R., *Pozaustawowe znamiona przestępstwa. O ustawowym charakterze norm prawa karnego i znamionach typu czynu zabronionego nieokreślonych w ustawie*, Łódź 1995

47. Dudziak S., *Odpowiedzialność karna skarbowa podatnika za niewpłacanie w terminie podatku*, Prokurator 2010 nr 1-2
48. Dudziak S., *Odpowiedzialność za niepłacenie podatku w terminie*, Prok. i Pr. 2011 nr 2
49. Błachnio A., Rola-Stężycka K., *Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie a przedawnienie karalności*, Prok. i Pr. 2009 nr 3
50. Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2011
51. Duży J., *Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupień podatkowych*, Przegląd Sądowy 2012 nr 1
52. Duży J., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 roku, sygn. IV KK 433/08*, PiP 2011 nr 10
53. Duży J., *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, Prok. i Pr. 2011 nr 12
54. Duży J., *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych, a kwalifikacja prawna*, Prok. i Pr. 2012 nr 7-8
55. Duży J., *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II AKA 476/10*, Prok. i Pr. 2013 nr 5
56. Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013
57. Duży J., *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplenia podatku*, Prok. i Pr. 2014 nr 1
58. Duży J., *Decyzja akcesoryjna w zwalczaniu nadużyć mechanizmów podatku VAT*, Prok. i Pr. 2014 nr 9
59. Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003
60. Dziemidowicz Z., *Przestępczość gospodarcza w Polsce* [w:] B. Hołyst, E. Kube, R. Schulte, *Przestępczość zorganizowana w Niemczech i w Polsce. Zwalczanie i zapobieganie*, Warszawa -Łódź- Münster 1996
61. Dziemidowicz Z., „Szara strefa” w Polsce [w:] *Policja polska wobec przestępczości zorganizowanej*, pod red. W. Pływaczewskiego i J. Świerczewskiego, Szczytno 1997
62. Dzwonkowski H., *Sankcje podatkowe*, Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport 116, Warszawa 1997
63. Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, M. Pod. 1999 nr 3
64. Dzwonkowski H., *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999, nr 2
65. Dzwonkowski H., *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, PiP 2001 nr 12
66. Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003
67. Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006
68. Dzwonkowski H. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2006
69. Dzwonkowski H. [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2009
70. Dzwonkowski H. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011
71. Dymek M., *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2006
72. Dyonizak R., Słaboń A., *Patologia życia gospodarczego. Aspekty socjologiczne*, Kraków 2001
73. Ehrlich I., *Zbrodnia, kara oraz rynek przestępstw*, Ius et Lex 2007 nr 1 (V)
74. Ehrlich I., *Participation in Illegitimate Activities: A Theoretical and Empirical Investigation*, Journal of Political Economy 1973, t. 81 nr 3
75. Eichstaedt K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.* Prok. i Pr. 2012 nr 7-8

76. Friedman N., Maital S., Rutenberg A., *A simulation study of income tax evasion*, Journal of Public Economics 1978, t. 10
77. Gaberle A., *Patologia społeczna*, Warszawa 1993
78. Gabryszewski S., Oczkowski T., *Zapobieganie i zwalczanie przestępczości gospodarczej*, Prok. i Pr. 1996 nr 12
79. Gajewski D., *Instrumenty przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania – wybrane zagadnienia*, Palestra 2012 nr 3-4
80. Gajewski M., *Wysokość stawki dziennej grzywny w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 23 § 3 k.k.s. in fine)*, PiP 2000 nr 9
81. Gaudemet P.M., *Finanse publiczne*, Warszawa 1990
82. Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000
83. Gardocki L., *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990
84. Geis G., *Przestępczość białych kołnierzyków w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, Przestępczość na Świecie 1981 t. XIV*
85. Gibasiewicz G., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej: w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012
86. Giezek J. [w:] J. Giezek (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2007
87. Gniewek E. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1-535*, Tom I, pod red. E. Gniewka, Warszawa 2004
88. Gofroń C., *O pojęciu i systematyce przestępstw gospodarczych*, PiP 1959 nr 7
89. Goldyn A., *Przyczyny ucieczki przed podatkiem*, M. Pod. 1996 nr 6
90. Goldyn A., *Formy ucieczki przed podatkiem*, Monitor Podatkowy 1996 nr 8
91. Gołębiowski G., *Zjawisko szarej strefy z uwzględnieniem gospodarki polskiej*, Współczesna Ekonomia 2007 nr 1
92. Gomułowicz A. [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*, Poznań 1998
93. Gomułowicz A. [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2004
94. Górniok O., Pleńska D. [w:] *System prawa karnego. O przestępstwach w szczególności, Tom IV, Część 2*, pod. red. I. Andrejewa, L. Kubickiego, J. Waszczyńskiego, Warszawa 1989
95. Górniok O., *Problemy przestępczości gospodarczej w świetle zaleceń Rady Europy*, PiP 1991 nr 9
96. Górniok O., *Środki zapobiegania przestępczości gospodarczej w zaleceniach Rady Europy*, PiP 1992 nr 10
97. Górniok O., *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa 1994
98. Górniok O., *Rola karania w przeciwdziałaniu patologicznym zachowaniom gospodarczym*, PUG 1999 nr 5
99. Górniok O., *Przestępstwa gospodarcze. Rozdział XXXVI i XXXVII Kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 2000
100. Górniok O. [w] Górniok O., Hoc S., Kalitowski M., Przyjemski S. M., Sienkiewicz Z., Szumski J., Tyszkiewicz L., Wąsek A., *Kodeks karny. Komentarz*, Gdańsk 2002
101. Górniok O. [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe. Tom 10. Prawo karne gospodarcze*, pod red. O. Górniok, Warszawa 2003
102. Górniok O., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 roku, o sygn. akt V KK 248/03*, OSP 2004 nr 12
103. Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996
104. Głuchowski J. [w:] *Prawo podatkowe*, pod. red. J. Głuchowskiego, Toruń 2003



105. Gluchowski J. (red.), *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne*, Warszawa 2002
106. Grabarczyk G., *Przestępczość gospodarcza na tle przemian ustrojowych w Polsce*, Toruń 2002
107. Gradalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006
108. Grzegółowska-Klarkowska H. J., *Mechanizmy obronne osobowości*, Warszawa 1986
109. Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006
110. Grzegorzczak T., *O niektórych zmianach w materialnym prawie karnym skarbowym w związku z nowelizacją Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 3
111. Gwiazdowski R., *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki i praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007
112. Hall R.E., Rabushka A., *Podatek liniowy*, Warszawa 1998
113. Hanausek T., *Modus operandi i alibi – ewolucja znaczenia pojęć*, SKKiP 1978, t. 8
114. Herer W., Sadowski W., *Wpływ szarej strefy na makroproporcje gospodarki narodowej [w:] Szara strefa gospodarki (wybrane problemy)*, Z prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonomicznych, Warszawa 1995
115. Hołyst B., *Ogólna metodologia badań kryminologicznych*, SKKiP 1975, nr 3, s. 33-34
116. Hołyst B., *Przestępczość drugiej połowy XX wieku*, Warszawa 1978
117. Hołyst B., *Przestępczość w Polsce w latach 1989-2002 – prognoza do 2008 roku*, Warszawa 2003
118. Hołyst B., *Kryminalistyka*, Warszawa 2010
119. Hołyst B., *Kryminologia*, Warszawa 2007
120. Hołyst B., *Socjologia kryminalistyczna*, Tom 1, Warszawa 2007
121. Hołyst B., *Socjologia kryminalistyczna*, Tom 2, Warszawa 2007
122. Hołyst B., *Psychologia kryminalistyczna*, Warszawa 2009
123. Hołyst B., *Policja na świecie*, Warszawa 2013
124. Horoszowski P., *Kryminologia*, Warszawa 1965
125. Hudzicka M., *Nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych*, M Pr. 2003 nr 4
126. Iwanicki J., *Ściganie zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce [w:] Przestępczość gospodarcza z perspektywy Polski i Unii Europejskiej, Materiały konferencji międzynarodowej (Mikołajki, 26-28 września 2002)*, pod red. A. Adamskiego, Toruń 2003
127. Jamroży M., Sobieszek, M., *Obniżanie ciężarów podatkowych*, Gdańsk 2010
128. Jamroży M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2013
129. Jandy-Jendrośka K., Jendrośka J., *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego [w:] System prawa administracyjnego*, Tom III, Warszawa 1978
130. Jaroń W., *Problemy konstrukcji prawnych w zakresie zwalczania przestępczości ubezpieczeniowej*, Prok. i Pr. 2000 nr 6
131. Jaroń W., *Przestępczość gospodarcza i prawne instrumenty jej zwalczania*, PUG 2003 nr 6
132. Jaroń W., *Prawnokarna ochrona praw konsumentów*, PUG 2004, nr 6
133. Jasiński W., *Przegląd metod szacunku rozmiarów szarej gospodarki [w:] Szara strefa gospodarki (wybrane problemy)*, Z prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonomicznych, Warszawa 1995 z. 223
134. Jasiński J., *Elementy patologii społecznej w Polsce [w:] Problemy patologii społecznej. Materiały VII Wrocławskiego Sympozjum Kryminologicznego*, Wrocław 1986
135. Jasiński W., *Relacje między przestępstwami podatkowymi a praniem pieniędzy*, Kontrola Państwowa 2000 nr 1
136. Jaśniewicz M., *Glosa do wyroku TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08*, ZNSA 2012 nr 1, Lex nr 145649/3

137. Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001
138. Karaźniewicz J., *Bankowe oszustwo kredytowe. Aspekty normatywne, kryminologiczne i politycznokryminalne*, Toruń 2005
139. Kardas P. [w:] *Kodeks karny. Komentarz do art. 278-363 kodeksu karnego*, pod. red. A. Zolla, Kraków 1999
140. Kardas P., *Oszustwo komputerowe w kodeksie karnym*, PS 2000, nr 11-12
141. Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2003, nr 3
142. Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, Prok. i Pr. 2008 nr 12
143. Kardas P. [w:] P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010
144. Kardas P., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 roku, o sygn. akt IV KK 407/08*, Palestra 2010 nr 1-2
145. Karlikowska M., *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, referat wygłoszony na seminarium podatkowym w dniu 23 lutego 1998 r. zorganizowanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, opublikowany następnie [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, pod red. B. Brzezińskiego i C. Kosikowskiego, Łódź -Toruń 1999
146. Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002
147. Kędra E., *Oszustwa asekuracyjne i inne przestępstwa na szkodę wierzycieli (cz. 1)*, Wiadomości Ubezpieczeniowe 1996 nr 4-6
148. Kleczkowski L., *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, Monitor Podatkowy 2000 nr 7
149. Kmiecik Z., *Ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych z komentarzem oraz akty wykonawcze*, Warszawa 1995
150. Koch B., *Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XVI Nauki Humanistyczno-Społeczne 1978 nr 89
151. Kolm S.Ch., *A note on optimum tax evasion*, Journal of Public Economics 1973, t. 2
152. Kołecki H., *Policyjno-kryminalna problematyka współczesnej przestępczości ekonomiczno-finansowej w Polsce*, Poznań 1992
153. Kołecki H., *Warunki skutecznego przeciwdziałania zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Współczesna przestępczość. Problemy prawnokarne, kryminalistyczne i kryminologiczne*, pod red. naukową K. Sławika, Szczecin 1996
154. Kołecki H., *Niemoc polskiej nauki kryminalistyki wobec problematyki współczesnej zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce*, Przegląd Policyjny 2003, nr 1
155. Kołecki H., *Niespójność kryminalistyki uniwersyteckiej z realiami i potrzebami praktyki zwalczania zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce*, [w:] Janiszewski B. (red.), *Nauka wobec współczesnych zagadnień prawa karnego w Polsce. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Aleksandrowi Tobisowi*, Prace Wydz. Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, t. X, Poznań 2004 s.123-144
156. Konarska-Wrzošek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005
157. Konarska-Wrzošek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010
158. Korczyński R., Koszut R., *„Oszustwo” komputerowe*, Prok. i Pr. 2002 nr 2

159. Kornacki B., *Odpowiedzialność karna skarbową quasi-sprawcy za popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w trybie art. 9 § 3 k.k.s.*, Prokurator 2009 nr 3-4
160. Korzeniowska A., *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Kraków 2002
161. Kosewska A., Kosewski M., *Osobowościowe czynniki zachowań dewiacyjnych. „Dojrzewanie” przestępcze i jego terapeutyka* [w:] *Zagadnienia patologii społecznej*, pod red. A. Podgórskiego, Warszawa 1976
162. Kosikowski C. [w:] Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2001
163. Kosmaty P., *Kontrola operacyjna realizowana przez wywiad skarbowy*, Prokurator 2011 nr 2
164. Kossowska A., *Funkcjonowanie kontroli społecznej. Analiza kryminologiczna*, Warszawa 1992
165. Kotowski W., Kurzępa B., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000
166. Kotowski W., Kurzępa B., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2005
167. Kowalski P. [w:] *Komentarz do ordynacji podatkowej*, pod red. W. Modzelewskiego, Warszawa 2003
168. Krajewski W., *Prawa nauki. Przegląd zagadnień metodologicznych*, Warszawa 1982
169. Krajniak O., *Symptomy przestępczego działania gospodarczego (zagadnienia wybrane)* [w:] *Czynności procesowo-kryminalistyczne w polskich procedurach*, Materiały z konferencji naukowej i IV Zjazdu Katedr Kryminalistyki, Toruń 5-7 maja 2004 r., pod red. V. Kwiatkowskiej-Darul, Toruń 2004
170. Krukowski A., Bachrach A. [w:] *System prawa karnego*, Tom IV, *O przestępstwach w szczególności*, Cz. II, pod redakcją I. Andrejewa, L. Kubickiego, J. Waszczyńskiego, Warszawa 1989
171. Kubacki R., Bartosiewicz A., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003
172. Kuchciak I., *Raje podatkowe w zmniejszeniu zobowiązań podatkowych*, Łódź 2012
173. Kuciński R., *Oszustwo kapitałowe*, Gazeta Sądowa 1998 nr 6
174. Kurzępa B., *Przestępstwa i wykroczenia akcyzowe*, Wojskowy Przegląd Prawniczy 2001 nr 3-4
175. Kudła J., *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Warszawa 2004
176. Lądziński A., *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Prz. Pod. 2008 nr 6
177. Lądziński A., *Geneza i zakres stosowania art. 199a ordynacji podatkowej*, Prz. Pod. 2008 nr 12
178. Lądziński A., *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnych w oparciu o reguły wykładni oświadczeń woli składanych przez podatników*, Prz. Pod. 2008 nr 12
179. Lądziński A., Mardas P., *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalenia istnienia stosunku prawnego*, Prz. Pod. 2008 nr 12
180. Lądziński A., Tkaczyk M., *Kompetencje organów podatkowych w zakresie oceny skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej*, Prz. Pod. 2008 nr 12
181. Lampe E.J., *Ogólne problemy prawa karnego gospodarczego*, RPEiS 1988 z. 3
182. Lasocik Z., *Przestępca zawodowy*, Archiwum Kryminologii 2001-2002 t. XXVI
183. Lerner L., *Uwagi o pojęciu przestępczości gospodarczej*, PiP 1959 nr 11
184. Lerner L., *Podstawy nauki kryminalnej. Studia z zagadnień przestępstwa, odpowiedzialności i kary*, Warszawa 1967
185. Lerner L., *Zarys kryminologii ogólnej*, Warszawa 1978
186. Lewczyk P., *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego*, Prok. i Pr. 2010 nr 6
187. Lewczyk P., *Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2012 nr 7-8, s. 32

188. Lipowski T., *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004
189. Liszewska A., *Usiłowanie przestępstwa narażenia na niebezpieczeństwo*, PiP 2012 nr 3
190. Łabuda G., *Z problematyki narażenia uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000 nr 11
191. Łabuda G., Razowski T., *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Nowa Kodyfikacja Karna 2006, nr 34
192. Łabuda G. [w:] P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010
193. Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego z uwagi na prejudykat*, Prokuratura i Prawo 2011 nr 3
194. Łagodziński S., *Oszustwo pokradzieżowe*, Prok. i Pr. 1998 nr 5
195. Łączkowski W., *Przerzucanie podatków* [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, pod red. M. Mazurkiewicza, Acta Universitatis Wratislaviensis nr 1183 Prawo CLXXXIX Wrocław 1992
196. Majchrzak I., *Pracownicze przestępstwo gospodarcze i jego sprawca*, Warszawa 1965
197. Małecki J., *Wybrane zagadnienia ogólne prawa podatkowego w świetle przepisów i orzecznictwa sądowego*, [w:] *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych oraz zagadnienia podatków i opłat*, Praca zbiorowa pod red. W. Hybiaka i J. Małeckiego, Poznań 1989
198. Małecki J., *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998
199. Maraszek M., *Model przestępcy racjonalnego i efektywna polityka karna – okiem praktyka*, Prokurator 2011 nr 3
200. Marek A., „Przestępca w niebieskim kołnierzyku” w świetle kryminologii amerykańskiej, NP 1978 nr 2
201. Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe. Część II. Dochody i wydatki budżetu*, pod red. M. Weralskiego, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985
202. Mastalski R., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003
203. Mazur Ł. (red.), *Optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012
204. Merton R.K., *Teoria socjologiczna i struktura społeczna*, Warszawa 2002
205. Michalski B., *Przestępstwa przeciwko mieniu. Rozdział XXXV kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 1999
206. Michalski B. [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz. Tom II*, pod. red. A. Wąska, Warszawa 2004
207. Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000
208. Mik B., *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12*, Prok. i Pr. 2013 nr 12
209. Nalikowski F., *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie*, Prok. i Pr. 2011 nr 2
210. Nita A., [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000
211. Nita A., *Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w świetle prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2003 nr 2
212. Nowak T., *Wzorzec materialno-prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych* [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009

213. Nowak T., *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnych adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, Prz. Pod. 2008 nr 12
214. Nykiel W., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998
215. Nykiel W. [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2003
216. Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1997
217. Oczkowski T., *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004
218. Oczkowski T., Bojarski J., *Przestępstwo oszustwa kapitałowego*, Monitor Prawniczy 1999, nr 7
219. Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997
220. Pała G., *Czyn z art. 286 § 2 kk – oszustwo czy inne przestępstwo*, Prok. i Pr. 2001 nr 6
221. Palka P., *Błąd co do prawnej oceny czynu (error iuris) – art. 30 k.k.*, Prok. i Pr. 2002 nr 9
222. Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007
223. Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993
224. Pietrych A., *Nowe wyzwanie przed polską kryminalistyką*, Problemy Współczesnej Kryminalistyki 2010 tom XIV
225. Pływaczewski E. [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, pod red. O. Górniok, Warszawa 2004
226. Pływaczewski W., Sklepkowski L., *Tendencje rozwojowe zorganizowanej przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Kryminalistyczne i prawne problemy współczesnej przestępczości. Studia i materiały*, pod red. S. Leleńta i M. Zajdlera, Szczepiń 1995
227. Podgórecki A., *Patologia życia społecznego*, Warszawa 1969
228. Pohl Ł., *Przestępstwo tzw. oszustwa ubezpieczeniowego (art. 298 kk) – uwagi zasadnicze*, RPEiS 2001, nr 4
229. Pospiszyl I., *Patologie społeczne*, Warszawa 2010
230. Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002
231. Pyka A., *Wybrane postaci przestępstwa oszustwa w polskim prawie karnym – oszustwo kredytowe i oszustwo assekuracyjne*, niepublikowana praca doktorska napisana w Zakładzie Prawa Karnego Materialnego Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1999
232. Radzikowski K., *Granice opodatkowania podatkiem od towarów i usług w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS)*, M. Pod. 2007 nr 8
233. Rajewski Z., *Szara gospodarka w systemie rachunków narodowych*, Materiał na posiedzenie Naukowej Rady Statystycznej i Rady Naukowej Zakładu Badań Statystyczno-Ekonomicznych GUS i PAN (maszynopis powielany), Warszawa 1994;
234. Rajewski Z., Zienkowski L., *Szara gospodarka w systemie rachunków narodowych* [w:] *Szara strefa gospodarki (wybrane problemy)*, Z prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonomicznych, Warszawa 1995
235. Reiss A., *Delinquency as the failure of personal and social controls*, American Sociological Review, 1951 nr 16
236. Rudnicki M., Blak Ł., *Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, M. Pod. 2007 nr 8
237. Schneider F., *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts*, <http://www.economics.uni-linz.ac.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>
238. Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentacjach finansowo-księgowych*, Warszawa 2007
239. Siemaszko A., *Spółeczna geneza przestępczości. Wokół teorii zróżnicowanych powiązań*, Warszawa 1979



240. Siemaszko A., *Teorie kontroli społecznej – od Durkheima do Hirshiego* [w:] J. Kwaśniewski (red.), *Společna kontrola zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1989
241. Siemaszko A., *Granice tolerancji. O teoriach zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1993
242. Siemaszko A., *Zamiast posłowania. Kilka uwag na temat przestępczości gospodarczej w Polsce* [w:] *Przestępczość gospodarcza. Doświadczenia europejskie i amerykańskie*, pod red. A. Siemaszki, Warszawa 1995
243. Sitkowska K., *Nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg*, Przegląd Podatkowy 2000 nr 1
244. Sklepkowski L., Woźniak D., *Zorganizowana przestępczość gospodarcza w Polsce* [w:] *Policja polska wobec przestępczości zorganizowanej*, pod. red. W. Pływaczewskiego i J. Świerczewskiego, Szcztytno 1997
245. Skowron A., *Zasada skargowości a wykroczenie z art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2014 nr 10, s. 82-89
246. Skowrońska-Bocian E. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz, Tom I* pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 2004
247. Skwarczyński H., *Problematyka prawna przestępstwa bazowego związanego z nierzetelną fakturą VAT w procedurze prania brudnych pieniędzy*, Monitor Podatkowy 2010 nr 3
248. Sokołowski J., *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. Jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Warszawa 1994
249. Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995
250. Sowiński R., *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009
251. Spotowski A., *Funkcja niebezpieczeństwa w prawie karnym*, Warszawa 1990
252. Stahl M., *Organy podatkowe w świetle teorii prawa administracyjnego i Ordynacji podatkowej*, referat wygłoszony na seminarium podatkowym w dniu 23 lutego 1998 r. zorganizowanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, opublikowany następnie [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, pod red. B. Brzezińskiego i C. Kosikowskiego, Łódź-Toruń 1999
253. Stępień T., Stępień K., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz, orzecznictwo sądowe, ustawy i rozporządzenia wykonawcze*, Toruń 2000
254. Strzelec D., *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010
255. Strzelecki D., *Charakter jurydyczny wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.*, Prok. i Pr. 2013 nr 9
256. Szafaryn B., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 roku, o sygn. akt IV KK 407/08*, Prokurator 2009 nr 3-4
257. Szczepaniec M., *Teoria ekonomiczna w prawie karnym*, Warszawa 2012
258. Szczurek Z., *Oszustwo w handlu na szkodę nabywcy w polskim prawie karnym*, Warszawa 1976
259. Szlęzak-Matusiewicz J., *Zarządzanie podatkami*, Warszawa 2008
260. Szlęzak-Matusiewicz J., *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013
261. Szumak G., *Kryminalistyka gospodarcza: pojęcie i założenia kształtowania jako dziedziny nauki* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Andrzeja Szwarcza*, Wrocław 2001
262. Sygit B., *Zachowania pozorujące przestępstwa i ich zwalczanie*, Warszawa-Poznań 1985
263. Sygit B., *Kilka refleksji o tzw. „białych plamach” w kryminalistyce i możliwościach ich usunięcia*, referat na konferencja z okazji jubileuszu 40-lecia Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego „Kryminalistyka – Nauka – Praktyka” Warszawa 23-24 maja 2013 r.
264. Szabo D., *Kryminologia i polityka kryminalna*, Warszawa 1987

265. Sykes G.M., Matza M., *Techniques of Neutralisation: A Theory of Delinquency*, American Sociological Review 1957, vol. 22
266. Świda W., *Prawo karne*, Warszawa 1986
267. Świetlicka M., *Glosa do wyroku SN z dnia 5 maja 2010 r., III KK 432/09*, Lex/el. 2011
268. Szabo D., *Kryminologia i polityka kryminalna*, Warszawa 1987
269. Sygit B., *Kilka refleksji o tzw. „białych plamach” w kryminalistyce i możliwościach ich usunięcia*, referat na konferencja z okazji jubileuszu 40-lecia Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego „Kryminalistyka – Nauka – Praktyka” Warszawa 23-24 maja 2013 r.
270. Tarno J. P., *Samorządowe kolegia odwoławcze jako szczególne organy administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny 1997, nr 1-2
271. Tatarczak J., Tatarczak P., *Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych*, Monitor Podatkowy 2002, nr 1
272. Teszner K., *Nowe uprawnienia organów kontroli skarbowej*, Prz. Pod. 2005 nr 4
273. Tyszkiewicz L., *Kryminologia (zarys systemu)*, Skrypty Uniwersytetu Śląskiego nr 310, Katowice 1983
274. Tyszkiewicz L., *Niektóre problemy metodologii kryminologii [w:] Wybrane zagadnienia teorii i metodologii kryminalistyki*, pod. red. J. Widackiego, Prace naukowe Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach nr 580, Katowice 1983
275. Versele S.C., *„Złote liczby” przestępczości*, Przestępczość na Świecie 1977, t. X
276. Welcz Z., *Teorie reakcji społecznej a teorie kontroli społecznej [w:] Kwaśniewski J. (red.), Społeczna kontrola zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1989
277. Weralski M., *Pojęcie podatku [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe. Część II. Dochody i wydatki budżetu*, pod. red. M. Weralskiego, Wrocław -Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985
278. Wilk L., *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000 nr 6
279. Wilk L., *Firmanctwo – art. 55 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2001 nr 6
280. Wilk L., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe [w:] Prawo gospodarcze i handlowe. Tom. 10. Prawo karne gospodarcze*, pod redakcją O. Górniok, Warszawa 2003
281. Wilk L., *Przedmiot ochrony art. 79 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2004 nr 9
282. Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006
283. Wilk L. [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007
284. Wilk L., *Uporczywe nieplacenie podatku – kontrowersyjna kryminalizacja*, Prok. i Pr. 2010 nr 7-8
285. Wilk L., *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012 nr 7-8
286. Wilkin J., *Teoria wyboru publicznego. Wstęp do ekonomicznej analizy polityki i funkcjonowania sfery publicznej*, Warszawa 2005
287. Wojciechowski P., *Oszustwo ubezpieczeniowe w polskim prawie karnym*, niepublikowana praca doktorska napisana w Katedrze Prawa Karnego Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2002
288. Wolfram S., *Przestępstwo określone w art. 54 kodeksu karnego skarbowego a podatek od nieruchomości*, Prok. i Pr. 2005 nr 3
289. Wolter W., *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965
290. Wójcik J.W., *Przestępstwa w biznesie. Zapobieganie*, Tom. 1, Warszawa 2000
291. Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013
292. Wyrzykowska A., *Optymalizacja VAT. Jak obniżyć swoje obciążenia podatkowe*, Gdańsk 2006



- 293. Zalewski D., *Odpowiedzialność za firmactwo*, M. Pod. 2009 nr 4
- 294. Zawłocki R., *Oszustwa gospodarcze. Analiza przepisów art. 297 i 298 kk*, M. Pr. 2003 nr 6
- 295. Zawłocki R., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz. Tom II*, pod. red. A. Wąska, Warszawa 2004
- 296. Zwolińska M., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 roku, o sygn. akt IV KK 407/08*, *Palestra* 2012 nr 3-4
- 297. Zbrojewska M., *Odpowiedzialność karna skarbową [w:] Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009
- 298. Żółtek S., *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009